CONTABILITATE DE GESTIUNE

ŞI SISTEMUL INFORMAŢIONAL AL COSTURILOR

1.	Codul cursului:	CIG3504
	Denumirea cursului:	Contabilitate de gestiune şi sistemul informaţional al costurilor 1
	Tip curs (obligatoriu, opţional, facultativ)	obligatoriu
	Durata cursului / nr. credite:	un semestru (Semestrul 5) / 5 credite
	Perioada de accesare a cursului (prelegeri, seminar, consultaţii)	prelegeri, seminarii, consultaţii
	Manualul recomandat: (denumire, editură şi imagini ale coperţilor cărţii) - secţiunea ”Procedee”:	*Procedee de calculaţie a costurilor de producţie – Aplicaţii online”*, **Editura Fundaţiei România de Mâine, Universitatea Spiru Haret, Bucureşti, 2006, autor** Popescu Lucian
2.	Conţinutul tematic al cursului (programă) pentru secţiunea ”Procedee”:	**Tema nr. 1 -** Sistemul informaţional al legislaţiei privind contabilitatea de gestiune. **Tema nr. 2 -** Sistemul informaţional al cheltuielilor şi costurilor de producţie. **Tema nr. 3 -** Relaţia dintre contabilitatea de gestiune şi contabilitatea financiară. **Tema nr. 4 -** Sistemul informaţional al procedeelor de suplimentare (repartizare). **Tema nr. 5 -** Sistemul informaţional al procedeelor de calcul al costului pe unitatea de produs (unitar). **Tema nr. 6 -** Sistemul informaţional al procedeelor particulare de calcul al costului (procedeelor de

		separație a cheltuielilor de producție în cheltuieli variabile și fixe, procedee privind producția de fabricație interdependentă). **Tema nr. 7 -** Sistemul informațional de conturi și înregistrări contabile în contabilitatea de gestiune. **Tema nr. 8 -** Aplicații reprezentative
	Conținutul tematic al cursului (programă) pentru secțiunea "Metode":	**Tema nr. 9** – METODA GLOBALĂ DE CALCULAȚIE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE - VARIANTA SIMPLEX. **Tema nr. 10** – METODA GLOBALĂ DE CALCULAȚIE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE - VARIANTA DUPLEX. **Tema nr. 11** – METODA DE CALCULAȚIE A COSTURILOR PE COMENZI DE FABRICAȚIE. **Tema nr. 12** – STUDIU DE CAZ PRIVIND METODA DE CALCULAȚIE A COSTURILOR PE COMENZI DE FABRICAȚIE. **Tema nr. 13** – METODA STANDARD COST. **Tema nr. 14** - METODA COSTURILOR DIRECTE (METODE "FULL COSTING") **Tema nr. 15** – METODA COSTURILOR VARIABILE (METODA "DIRECT COSTING") **Tema nr. 16** - APLICAȚII REPREZENTATIVE **Tema nr. 17** – TESTE DE AUTOEVALUARE
	Manualul recomandat: (denumire, editură și imagini ale coperților cărții) – secțiunea "Metode":	**Lucian Popescu, Aurelian-Virgil Băluță,** *„Metode și procedee de calculație a costurilor"*, **Editura Fundației România de Mâine, București, 2007.**

	Obiectivul principal al cursului:	Prin caracterul său teoretic şi ştiinţific - aplicativ disciplina urmăreşte însuşirea problemelor de bază privind domeniul calculaţiei costurilor, precum şi formarea deprinderilor de valorificare în procesul decizional al informaţiilor furnizate de procedeele şi metodele de calculaţie a costurilor (de producţie).
	Modul de stabilire a notei finale:	Verificare pe parcurs (V5) Nota finală este compusă din: - pondere de 70% testul de evaluare finală pondere de 30% activitatea în cadrul seminarului (participare la seminar, teste de autoevaluare, referate)
	Consultaţii pentru studenţi:	Semestrul I Marţea de la 13.30 la 15.00
	Adrese e-mail responsabil pentru contactul cu studenţii:	lpopescu.mfc@spiruharet.ro
	Titularul/titularii/serie Titlu didactic, nume, prenume: adresa e-mail : adresa la facultate : număr de telefon : interval orar/disponibilitate: pentru consultaţii fotografie (opţional)	Conf.univ.dr. POPESCU LUCIAN lpopescu.mfc@spiruharet.ro Lect.univ.dr. Aurelian-Virgil BALUTA aurelian.baluta@yahoo.com Facultatea de Management Financiar Contabil Splaiul Independenţei nr.313, sector 6, Bucureşti 0213.16.97.85, 0213.16.97.86 Marţea de la 13.30 la 15.00
	Consultaţii pentru studenţi:	Semestrul I Marţea de la 13.30 la 15.00
3.	Bibliografie minimă obligatorie:	**1.** Popescu Lucian *„Procedee de calculaţie a costurilor de producţie – Aplicaţii online”*, **Editura Fundaţiei România de Mâine, Universitatea Spiru Haret, Bucureşti, 2006;** **2.** Băluţă Aurelian -Virgil *„Contabilitate de gestiune – Elemente fundamentale”* **Editura Fundaţiei România de Mâine, Universitatea Spiru Haret, Bucureşti, 2004;**
4.	Bibliografie facultativă:	**Călin O., Cârstea Gh.**, - ***„Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor”***, Ed. Genicod, Bucureşti, 2002;
5.	Bibliografie complementară:	Prevăzută la final

Tema nr. 1 - SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL LEGISLAȚIEI PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Introducere la tema tratată

Perioada de după revoluția din România se caracterizează printr-un proces continuu de legiferare în toate domeniile cu precădere în domeniul dreptului şi al contabilității, viața economică şi socială căutându-şi făgaşul economiei de piață.

Astfel, prin Noul sistem contabil implementat în România începând cu anul 1993, contabilitatea românească părăseşte caracterul de reflectare a economiei centralizate îndreptându-se spre economia de piață. Începând cu anul 2001 contabilitatea românească a întreprinderilor mari se armonizează preponderent cu Standardele internaționale de contabilitate, ca, apoi, după anul 2006 armonizarea să se desfăşoare preponderent cu Directivele Uniunii europene către care aspirăm.

În prezent, pornind de la art. 1 din Legea Contabilității (Legea nr. 82/1991 republicată), constatăm că contabilitatea de gestiune se bucură de o reglementare mai lejeră decât contabilitatea financiară deoarece se adaptează la specificul activității entităților productive. Cu toate acestea, există o serie de prevederi legislative cuprinse în reglementări normative interne şi internaționale multe cu aplicabilitate şi în România.

Astfel această primă tema prezintă principalele reglementări aplicabile şi în România pe parcursul acestor ultimi 16 ani.

Obiectivul principal al temei îl reprezintă cunoaşterea principalelor reglementări legislative care privesc Contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor.

Conceptele-cheie tratate în lecție/capitol

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Costul subactivității (regia fixă alocabilă**)** este înțeles ca un nivel de activitate mai redus decât cel normal şi nu se include de regulă în costul produselor.

Activele cu ciclu lung de producție (fabricație) sunt activele care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata pentru utilizare sau vânzare, cum sunt stocurile ce necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi aduse la stadiul de a fi vandabile, navele, aeronavele etc.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera şi alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi regiile corespunzătoare.

Costul complet cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere, repartizate rațional.

Lista subiectelor pentru pregătirea în vederea evaluării finale (examen):

- Obiectul, locul şi rolul contabilității de gestiune;
- Prevederi legislative şi norme privind contabilitatea de gestiune;
- Cost de producție – preț de înregistrare;
- Costul subactivității – regia fixă alocabilă;
- Clasificarea cheltuielilor;
- Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor;

REZUMAT PRIVIND SISTEMUL INFORMAŢIONAL AL LEGISLAŢIEI PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Conform Legii contabilităţi nr. 82/1991, *modificată, completată şi republicată,* **contabilitatea generală**, denumită şi financiară, are la bază norme unitare privind organizarea şi conducerea acesteia, prevăzute de lege şi în regulamentul de aplicare, care au caracter obligatoriu pentru toate unităţile patrimoniale, având ca obiectiv principal furnizarea informaţiilor necesare atât pentru necesităţile proprii cât şi în relaţiile acestora cu asociaţii sau acţionarii, clienţii, furnizorii, băncile, organele fiscale şi alte persoane juridice şi fizice.

Contabilitatea de gestiune se organizează de către fiecare unitate patrimonială în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii, având ca obiective principale următoarele: calcularea costurilor; stabilirea rezultatelor şi a rentabilităţii produselor, lucrărilor şi serviciilor executate; întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli pe feluri de activităţi, urmărirea şi controlul executării acestora în scopul cunoaşterii rezultatelor şi furnizării datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unităţii patrimoniale.

În conformitate cu prevederile legii, pentru evaluarea elementelor patrimoniale, se stabilesc următoarele reguli:

a) la data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoarea contabilă, care se stabileşte astfel:

- bunurile procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziţie denumita cost de achiziţie;
- bunurile produse în unitatea patrimoniala, la costul de producţie.

Costul de achiziţie al unui bun este egal cu preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Costul de producţie al unui bun cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie determinate raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia.

Cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi cele financiare, de regulă, nu se includ în costurile de producţie.

În costurile de producţie pot fi incluse şi dobânzile aferente creditelor bancare contractate pentru producţia cu ciclu lung de fabricaţie, aferente perioadei.

Contabilitatea de gestiune este destinată, în principal, pentru înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie şa, decontarea producţiei precum şi **calculul costului de producţie** al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producţiei în curs.

Modul de organizare a contabilităţii de gestiune este **la latitudinea fiecărei unităţii** patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale acesteia.

În acest sens, pe lângă conturile de cheltuieli pe destinaţie şi de calculaţie a costurilor, pot fi utilizate conturi de venituri şi rezultate analitice corespunzătoare, în funcţie de opţiunea fiecărei unităţi patrimoniale.

Pentru calcularea costurilor de producţie, cheltuielile, după natura lor, înregistrate în contabilitatea generală, pot fi grupate astfel:

(a) cheltuieli directe (materii prime şi materiale directe, remuneraţii directe, contribuţia privind asigurările sociale şi protecţia socială şi alte cheltuieli directe);

(b) cheltuieli indirecte de producţie (cheltuieli comune ale secţiei)

(c) cheltuieli de desfacere;

(d) cheltuieli generale de administraţie.

Cheltuielile directe plus cheltuielile indirecte de producție, repartizate rațional asupra produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, formează **costul de producție** al acestora.

Cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere sunt în general excluse din costul de producție, în afară de cazul când condițiile specifice de exploatare justifică luarea lor în considerație.

Dacă la **costul de producție** se adaugă cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere se obține **costul complet** al acestora.

Cheltuielile financiare nu se includ în costul de producție, cu excepția dobânzilor aferente împrumuturilor, la unitățile cu ciclu lung de fabricație, care pot fi repartizate asupra costurilor de producție ale produselor respective.

Cheltuielile excepționale nu se includ în costul de producție. În toate cazurile când în **contabilitatea de gestiune, în costurile de producție** s-au inclus alte elemente decât cele prevăzute de Regulamentul de aplicare a Legii contabilității [1], la închiderea exercițiului financiar, cu ocazia evaluării stocurilor şi producției în curs de execuție, acestea **se vor exclude din costul de producție** fiind considerate costuri neincorporabile.

Cheltuielile indirecte de producție se repartizează asupra costurilor în raport de costul de secție, salariile directe, consumurile de materiale directe, orele de funcționare a utilajelor şi alți factori care să asigure repartizarea rațională a acestor cheltuieli asupra produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate.

Cheltuielile de desfacere se adaugă la costul de producție al produselor pentru care s-au efectuat (pentru stabilirea costului complet al acestora), iar în cazul în care identificarea lor nu este posibilă pe produs, acestea pot fi repartizate, asupra costului acestora, proporțional cu greutatea sau volumul produselor livrate, sau în funcție de alte criterii.

În măsura în care **cheltuielile generale** de administrație se includ în costul de producție, repartizarea asupra costurilor produselor se face similar cheltuielilor indirecte de producție. Cheltuielile prevăzute anterior se pot grupa, în funcție de dependența lor față de volumul producției, în **cheltuielile variabile** şi **cheltuieli fixe (constante)**.

Cheltuieli variabile sunt acelea a căror mărime evoluează proporțional cu producția la care se referă, fiind însă relativ fixe sau constante pe unitatea de produs, cum sunt: consumurile de materii prime şi materiale auxiliare directe, remunerațiile directe, energia, combustibilul, materialele folosite în scopuri tehnologice şi alte cheltuieli.

Cheltuielile fixe sunt acelea care au un nivel relativ constant, indiferent de oscilațiile volumului de producție, cum sunt: cheltuielile generale ale întreprinderii, o parte din cheltuielile comune ale secției şi din cheltuielile de desfacere şi altele.

Calculația costurilor de producție poate fi efectuată după **metoda costurilor standard sau normate, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda costurilor directe** sau alte metode adoptate de unitatea patrimonială, în funcție de organizarea procesului de producție, specificul activității şi necesitățile proprii.

Costul subactivității (înțeleasă ca un nivel de activitate mai redus decât cel normal) nu se include de regulă în costul produselor.
Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul producției, orele de funcționare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităților de producție sau alți factori.
În costul subactivității vor fi incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producției.

PREVEDERI ARMONIZATE CU REGLEMENTĂRILE INTERNAȚIONALE [2]

Cheltuielile generale de administrație şi financiare nu se includ în costurile de producție, cu excepția situațiilor din Standardele Internaționale de Contabilitate (vol. 3).

Costurile îndatorării, respectiv cheltuielile financiare cu dobânzile şi diferenţele de curs aferente dobânzii privind împrumuturile, care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ pe termen lung, pot fi capitalizate ca parte din costul acelui activ dacă sunt îndeplinite toate condiţiile prevăzute de IAS 23 şi de Interpretarea SIC -2 ("Standing Interpretations Commitee"), dacă se aplică tratamentul alternativ prevăzut de acestea.
Cheltuielile de desfacere nu se includ în costul de producţie al unui bun.

Tratamentul alternativ permis de IAS 21 privind includerea diferenţelor nefavorabile de curs valutar în valoarea contabilă a activelor aferente nu poate fi aplicat, întrucât nu sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de interpretarea SIC-11.

Costul de producţie este determinat prin adăugarea la costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabilelor utilizate a costurilor înregistrate de întreprindere, care sunt direct atribuite producerii acelui bun. În plus costul de producţie mai poate cuprinde:

a) o pondere rezonabilă din costurile înregistrate de întreprindere, care sunt numai indirect atribuite producerii acelui bun, dar numai în măsura în care ele se referă la perioada de producţie;

b) în cazul activelor cu ciclu lung de producţie, dobânda la capitalul împrumutat pentru finanţarea producerii acelui bun, în măsura în care aceasta se acumulează în raport cu perioada de producţie.

Un activ cu ciclu lung de producţie este un activ care necesită o perioadă substanţială de timp pentru a fi gata pentru utilizare sau vânzare, cum sunt stocurile ce necesită o perioadă substanţială de timp pentru a fi aduse la stadiul de a fi vandabile, navele, aeronavele etc. Investiţiile şi stocurile ce se produc în cantităţi mari, în mod repetat, într-o perioadă scurtă de timp sau cu ciclu de producţie normal, nu sunt active cu ciclu lung de producţie. Activele care pot fi utilizate sau vândute în momentul în care au fost achiziţionate nu sunt active cu ciclu lung de producţie.
În cazul activelor circulante costurile de distribuţie nu pot fi incluse în costurile de producţie.
Diferenţele de schimb valutar provenind dintr-un împrumut de finanţare care, în esenţă, este legat de investiţia netă a unei întreprinderi de grup româneşti într-o entitate externă trebuie clasificate drept capital propriu în situaţiile financiare ale întreprinderii, până la cedarea investiţiei nete, dată la care ele trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli, în conformitate cu prevederile IAS 21;

PREVEDERI ARMONIZATE CU DIRECTIVELE EUROPENE [3]

La data intrării în entitate, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabileşte astfel:
a) la cost de achiziţie - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
b) la cost de producţie - pentru bunurile produse în entitate;
c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
d) la valoarea justă - pentru bunurile obţinute cu titlu gratuit.

Prin valoare justă se înţelege suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părţi aflate în cunoştinţă de cauză în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv.
Costul de achiziţie al bunurilor cuprinde preţul de cumpărare, taxele de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autorităţile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziţiei bunurilor respective.

Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziţie.

Costul de producţie al unui bun cuprinde costul de achiziţie a materiilor prime şi materialelor consumabile şi cheltuielile de producţie direct atribuibile bunului.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Următoarele reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final;

- costurile de desfacere.

Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație poate fi inclusă în costurile de producție, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative.

În sensul acestor reglementări, prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sau pentru vânzare.

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera şi alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi regiile corespunzătoare.

COSTUL STOCURILOR ÎN VIZIUNEA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE [4]

Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (IASC) s-a angajat să atenueze diferențele cauzate varietatea factorilor sociali, economici şi juridici, căutând să armonizeze reglementările, standardele contabile şi procedurile referitoare la întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare. Comitetul consideră că armonizarea se poate realiza cel mai bine punându-se accent pe întocmirea de situații financiare care să furnizeze informații utile pentru adoptarea deciziilor economice.

Aceste standarde sunt utilizate:

● ***ca fundament al reglementărilor contabile naționale în multe țări;***

● ***ca tratament internațional de bază de către anumite țări care îşi îmbunătățesc propriile reglementari (în această categorie fiind incluse importante țări industrializate, dar şi un număr în creştere de țări cu o economie în dezvoltare, cum ar fi China şi multe alte țări din Asia, Europa Centrala şi fosta Uniune Sovietică);***

● de către bursele de valori şi autorităţile de reglementare care permit societăţilor externe şi celor interne să prezinte situaţiile financiare în conformitate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate;

● de organismele supranaţionale, cum ar fi Comisia Europeana care îşi declară totala încredere în capacitatea IASC de a obţine rezultate care să satisfacă necesităţile pieţelor de capital;

● de un număr de societăţi aflat într-o continuă creştere.

Definiţia costurilor este indisolubil legată de aceea de cheltuieli, acestea din urmă fiind elemente constitutive ale costurilor.

În concepţia IASC, cheltuielile sunt acelea care apar în cursul activităţilor curente ale întreprinderii şi anume: costul vânzărilor, salariile şi amortizarea.

De asemenea, **definiţia cheltuielilor include şi pierderile** care pot apărea sau nu pe parcursul desfăşurării curente a firmei. Pierderile sunt considerate diminuări ale beneficiilor economice şi, de aceea, nu diferă de alte tipuri de cheltuieli. Ele rezulta fie din calamităţi naturale, fie din ieşirea activelor pe termen lung şi cuprind şi pierderile nerealizate care apar din creşterea cursului valutar în cazul unor împrumuturi contractate în valută. În contul de profit şi pierdere acestea din urma se delimitează distinct.

Recunoaşterea cheltuielilor în contul de profit şi pierdere se face atunci când are loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii. Recunoaşterea cheltuielilor se face prin asocierea directă între acestea şi elementele specifice de venit. Spre exemplu, **diversele categorii de cheltuieli care constituie costul bunurilor vândute trebuie recunoscute în acelaşi timp cu venitul din vânzarea acelor bunuri.** Există situaţii în care se aşteaptă realizarea de beneficii în decursul mai multor perioade de gestiune, pentru că nu se pot asocia cheltuielile cu veniturile decât vag sau indirect. În aceasta situaţie procesul recunoaşterii cheltuielilor se face prin asocierea cu utilizarea unor active ca terenuri, mijloace fixe, licenţe, caz în care cheltuiala este prezentată ca o amortizare.

Referitor la contul de profit şi pierdere, **IAS 1** specifică faptul ca firmele trebuie să prezinte în acest cont sau în notele sale o analiza a cheltuielilor, fie în funcţie de natura lor, fie pe destinaţia (funcţia) lor în cadrul întreprinderii.

Împărţirea cheltuielilor în **funcţie de natura lor** este o prima metoda de analiză şi se aplică în general în cadrul firmelor mici şi acestea cuprind: materiile prime, cheltuielile cu amortizarea, salariile, cu transportul, cheltuielile de publicitate.

A doua metodă de analiză clasifică cheltuielile după funcţia (destinaţia) lor ca parte a costului vânzărilor, distribuţiei sau activităţilor administrative. În aceasta situaţie sunt necesare informaţii suplimentare şi despre natura cheltuielilor, inclusiv cele cu amortizarea şi cu personalul.

Utilizarea uneia dintre metode este influenţată de factori care se referă la natura întreprinderii, a sectorului din care aceasta face parte sau de factori istorici.

Standardul contabil internaţional IAS 2 se ocupa de contabilitatea stocurilor şi în cadrul acesteia se regăseşte şi definiţia costului stocurilor.

Costul stocurilor reprezintă:

A. Costurile rezultate în urma achiziţiei (Costul de achiziţie): preţul de cumpărare, taxe de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care întreprinderea le poate recupera de la autorităţile fiscale), costuri de transport, costuri de manipulare şi alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei de produse finite, materiale şi servicii, diferenţele de curs valutar apărute direct din achiziţionarea recentă de bunuri facturate în valuta.

B. Costurile prelucrării (Costul de producţie - costurile directe): aferente producţiei (exemplu, costuri cu manopera directă), alocarea sistematică a regiei de producţie fixă: amortizarea, întreţinerea secţiilor şi utilajelor, costurile cu conducerea şi administrarea

secţiilor, alocarea sistematică a regiei de producţie variabilă: costurile indirecte cu materiile prime, materialele şi forţa de muncă.

C. Alte costuri necesare aducerii stocurilor la forma şi în locul în care se găsesc în prezent (Costul de producţie - costurile indirecte): costul proiectării produselor destinate anumitor clienţi, costul regiilor generale.

Există cheltuieli care nu sunt incluse în costul stocurilor, dar ele sunt considerate cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

● **pierderi de materiale şi manoperă** sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise;

● **cheltuieli de depozitare**, cu excepţia cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în cadrul procesului de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;

● **cheltuieli generale de administraţie** care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent;

● **costuri de desfacere.**

COSTUL POTRIVIT REGLEMENTĂRILOR CONFORME CU DIRECTIVA a IV-a a COMUNITĂŢILOR ECONOMICE EUROPENE [5]

Preţurile standard, folosite pentru înregistrarea în contabilitate a bunurilor de natura stocurilor de produse trebuie să fie actualizate periodic, de regulă cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor şi de alţi factori.

În cazul în care evaluarea bunurile materiale se face la preţuri standard (prestabilite) conform alineatului precedent, diferenţele stabilite între preţul de înregistrare şi costul de achiziţie, respectiv costul de producţie efectiv, se înregistrează distinct în contabilitate.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite.

Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La finele perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie, respectiv de producţie, după caz.

PREVEDERI PRIVIND ORGANIZAREA ŞI CONDUCEREA CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE ÎN ROMÂNIA [6] (ulterior datei de 01.01.2005)

În funcţie de specificul activităţii desfăşurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum şi calculul costului de achiziţie, de producţie, de prelucrare al bunurilor intrate, obţinute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producţiei în curs de execuţie, imobilizărilor

în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.

Prin contabilitatea de gestiune persoanele juridice pot obține informații care să asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv:

- informații legate de costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii, precum și de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfășoară activitate de comerț;
- informații care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare;
- informații necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne;
- alte informații impuse de realizarea unui management performant.

Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii.

Folosirea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare și de accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni.

Contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor. Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilității de gestiune se va urmări ca informațiile obținute să satisfacă atât necesitățile de informare existente, cât și pe cele în continuă schimbare.

Procedeele și tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor cerute de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate.

PREVEDERI PRIVIND CALCULAȚIA COSTURILOR

Calculația costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație.

Organizarea lucrărilor privind calculația costurilor depinde de o serie de factori, cum ar fi: mărimea unității, structura organizatorică a acesteia, tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției, caracterul etc.

În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în:

- costuri de achiziție;
- costuri de producție;
- costuri de prelucrare;
- cheltuieli ale perioadei.

PRINCIPIILE CALCULAȚIEI COSTURILOR

Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:

1. Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. acestora. Acesta presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană

juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate, cum ar fi: cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.

2. Principiul delimitării cheltuielilor în timp. Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză.

3. Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.

4. Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.

5. Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție. Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta.

STRUCTURA COSTURILOR

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Costul complet cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional.
Alte cheltuieli se includ în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

GRUPAREA CHELTUIELILOR ÎN VEDEREA CALCULĂRII COSTURILOR

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel:

a) cheltuieli directe;
b) cheltuieli indirecte;

c) cheltuieli de desfacere;

d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor şi ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări şi protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica şi atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind:

- regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor şi echipamentelor, întreținerea secțiilor şi utilajelor, precum şi cheltuielile cu conducerea şi administrarea secțiilor;

- regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale şi forța de muncă.

Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție.

Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere şi pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

Regia fixă (Subactivitatea) care se recunoaşte ca o cheltuială a perioadei

= regia fixă × (1 - nivelul real al activității / nivelul normal al activității).

Nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție.

Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit şi pierdere în perioada în care a apărut.

Atunci când costurile de producție, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.).

Calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic şi de necesitățile proprii.

Cheltuielile perioadei sunt acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri şi servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei.

În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

b) cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;

c) regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent;

d) costurile de desfacere;

e) regia fixă nealocată costului.

Alte cheltuieli care pot fi incluse în anumite condiții specifice în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor:

- costurile îndatorării pot fi incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor etc. numai în măsura în care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producerii unui activ cu ciclu lung de fabricație, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Costurile îndatorării cuprind dobânzile şi alte cheltuieli suportate de persoana juridică în legătură cu împrumutul de fonduri.

Un activ cu ciclu lung de fabricație este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare;

Cheltuielile generale de administrație pot fi incluse în costul bunurilor în măsura în care reprezintă cheltuieli suportate pentru a aduce bunurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent şi se justifică luarea lor în considerare în anumite condiții specifice de exploatare.

APLICAȚII TEMATICE

TEST TIP "ALEGERE MULTIPLĂ (MULTIPLE CHOICE)"

Identificați litera corespunzătoare enunțului care completează cel mai bine afirmația sau răspunde întrebării.

Din punctul de vedere al contabilității de gestiune, costul de producție reprezintă:

a) expresia valorică a consumului celor trei factori de producție;

b) totalitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară şi preluate în contabilitatea de gestiune;

c) costul de achiziție al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

d) expresia valorică a consumului de resurse;

e) totalitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea de gestiune şi preluate în contabilitatea financiară;

RĂSP.: *c* *DIF.:* *uşor*

PUNCTAJ (SCORING): 3

TIMP DE LUCRU (minute) 2

TEST TIP "ALEGERE MULTIPLĂ (MULTIPLE CHOICE)"

Identificați litera corespunzătoare enunțului care completează cel mai bine afirmația sau răspunde întrebării.

Relația de calcul: $S_A = C_F \times \left(1 - \frac{N_r}{N_n}\right)$, în care C_F sunt costurile fixe; N_r este nivelul real (realizat) al activității; N_n este nivelul normal (planificat) al activității, determină în Contabilitatea de gestiune, costul:

a) Unitar;
b) Indirect;
c) Variabil;
d) Direct;
e) Subactivităţii;

RĂSP.: *e* *DIF.:* *uşor*

PUNCTAJ (SCORING): **3**
TIMP DE LUCRU **(minute) 2**

TEST TIP **"CORESPONDENŢĂ (MATCHING)"**

O societate comercială deţine la începutul lunii 1.000 buc. produse finite realizate la costul de producţie de 130 u.m. / buc. şi înregistrate la preţul standard (de înregistrare) de 100 u.m. / buc.

În data de 05. N societatea obţine 1.000 buc. produse finite la costul de producţie de 110 u.m./buc., le depozitează şi le înregistrează la preţul standard (de înregistrare) de 100 u.m. / buc.

În data de 10. N societatea comercială vinde 500 buc. produse finite.

În data de 15. N societatea obţine, depozitează şi înregistrează, în aceleaşi condiţii, 500 buc. produse finite cu costul de producţie de 80 u.m./buc.

În data de 20. N are loc o ultimă vânzare a lunii de 1.000 buc. produse finite.

În tabelul următor sunt prezentate soldurile debitoare ale conturilor "**345**", "**348**" şi "**711**", coeficientul "**K**" de repartizare a diferenţelor de preţ asupra valorii produselor finite descărcate şi "Δ_S" Variaţia stocurilor, dispuse într-o ordine întâmplătoare.

Valori		**Cerinţe**	
a	18.000	***1***	**345** Produse finite
b	- 18.000	***2***	**348** Diferenţe de preţ la produse
c	12.000	***3***	**711** Variaţia stocurilor
d	100.000	***4***	**K** Coeficient de repartizare
e	0,12	***5***	Δ_S Variaţia stocurilor

Să se atribuie valoarea exactă fiecărui indicator.

RĂSP.: *DIF.:* *dificil*
1 = ***d***
2 = ***c***
3 = ***a***
4 = ***e***
5 = ***b***

PUNCTAJ (SCORING): 8
TIMP DE LUCRU (minute) 15

Notă: Se acordă câte **1,6 puncte** pentru fiecare **corespondenţă** corect realizată.

NOTE:

Conform regulii costului de achiziție sau de producție, după caz, stocurile intrau în gestiune sistematic şi cronologic la costul de achiziție sau de producție, şi se descărcau din gestiune, cu aceleaşi valori dar în ordinea instituită de metodele FIFO, LIFO sau cu valoarea CMP - costului mediu ponderat.

Regula utiliza diferite valori de intrare / ieşire, determinate în general de fluctuațiile componentelor costului de achiziție - producție, (în special de prețurile de cumpărare, cheltuielile de transport - aprovizionare ş.a.).

Regula prețului (costului) standard presupune utilizarea atât la intrare cât şi la ieşire, a unor valori standard (prestabilite) aceleaşi într-un exercițiu financiar, situație în care trebuie evidențiate distinct atât la intrare cât şi la ieşire diferențele (abaterile) favorabile (mai mici) sau nefavorabile (mai mari) dintre costul (real) de achiziție (producție) şi prețurile (costurile) standard (de înregistrare). În această situație, utilizând valori constante la ieşire, descărcarea din gestiune a stocurilor nu mai este influențată de ordinea de ieşire, ca atare, metodele LIFO, FIFO sau CMP, nu mai prezintă aplicabilitate.

METODA INVENTARULUI PERMANENT

REGULA PREȚULUI (COSTULUI) STANDARD (prețul sau costul standard 100 u.m.)			
EXPLICAȚIA	**OPERAȚII**	**SUME**	**PRODUSE FINITE (345)**
Stoc inițial S_I *1.000 × 130 = 130.000*	$S_{I\ PS}$ = 1.000 × 100 = 100.000	100.000	DP - diferențe de preț
	$S_{I\ DP}$ = 1.000 × (130 - 100) = 30.000	30.000	
Intrarea I_1 (05. N) *1.000 × 110 = 110.000*	+ $I_{1\ PS}$ = 1.000 × 100 = 100.000	100.000	345 = 711
	+ $I_{1\ DP}$ = 1.000 × (110 - 100) = 10.000	10.000	348 = 711
Ieşirea E_1 (10. N) *500 buc.*	**-** $E_{1\ PS}$ = 500 × 100 = 50.000 Nu se înregistrează ieşiri ($E_{1\ DP}$) de diferențe de preț în cursul lunii	50.000	711 = 345
Intrarea I_2 (15. N) *500 × 80 = 40.000*	+ $I_{2\ PS}$ = 500 × 100 = 50.000	50.000	345 = 711
	+ $I_{2\ DP}$ = 500 × (80 - 100) = - 10.000	10.000	348 = 711
Ieşirea E_2 (20. N) *1.000 buc.*	**-** $E_{2\ PS}$ = 1.000 × 100 = 100.000	100.000	711 = 345
	- $E_{2\ DP}$ = k × V_E = 18.000) [1]	18.000	711 = 348
Stoc final S_F (cumulat) *(vezi cont 345 şi 348)*	$S_F = S_{F\ PS} + S_{F\ DP}$ = = 100.000 + 12.000 = 112.000		
Variația stocurilor *$\Delta_S = S_F - S_I$*	= 112.000 - 130.000 = - 18.000 (SFD_{711} = Variație negativă)		

FIŞELE DE CONT

345
"Produse finite"

S_I = 100.000	E_1 = 50.000
I_1 = 100.000	E_2 = 100.000
I_2 = 50.000	
T_{SD} = 250.000	T_{SC} = 150.000
	S_{FD} = 100.000

348
"Diferenţe de preţ la produse"

S_I = 30.000	
I_1 = 10.000	
I_2 = 10.000	E_{2DP} = 18.000
T_{SD} = 30.000	(T_{SC} = 18.000)
	S_{FD} = 12.000

711
"Variaţia stocurilor"

E_1 = 50.000	I_1 = 100.000
E_2 = 100.000	I_1 = 10.000
E_{2DP} = 18.000	I_2 = 50.000
	I_2 = 10.000
	S_{FD} = 18.000

La prima vedere, această regulă, pare mai complicată, datorită evidenţei duble, atât a preţurilor (costurilor) standard cât şi a diferenţelor dintre costurile de achiziţie (producţie) şi preţurile (costurile) standard. Cu toate acestea lucrurile se simplifică, cel puţin la ieşire, în situaţia în care descărcarea din gestiune a diferenţelor de preţ (cost), nu se face pentru fiecare ieşire în parte, ci o singură dată, global, la sfârşitul perioadei (an, lună) proporţional cu valoarea stocurilor ieşite (exprimate în preţ - cost standard). Deoarece descărcarea diferenţelor de preţ (cost) este înregistrată în corespondenţă cu conturile de cheltuieli (sau venituri, pentru produse, 711 = 345), pentru a nu fi afectat rezultatul (fiscal al) exerciţiului, perioada după care se face descărcarea trebuie să fie cât mai redusă (o lună).

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra stocurilor ieşite din gestiune se face cu ajutorul coeficientului de repartizare K, cu care se multiplică valoarea stocurilor ieşite din gestiune (V_E):

$$\mathbf{K} = \frac{\textit{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ} + \textit{Diferenţele de preţ aferente intrărilor de stocuri}}{\textit{Soldul iniţial al stocurilor la preţ standard} + \textit{Intrări de stocuri în cursul perioadei la preţ standard}}$$

În cazul de faţă:

$$K = \frac{30.000 + 0}{100.000 + 150.000} = 0{,}12\ (12\ \%) \text{ şi } E_{2DP} = K \times V_E = 0{,}12 \times 150.000 = 18.000$$

Determinarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor de stocuri se poate face şi în baza regulii de trei simple, astfel:

Dacă la $TSD_{\mathbf{STOC}}$ (soldul inițial + intrările la PS)	corespunde	$TSD_{\mathbf{DP}}$ (soldul inițial al diferențelor de preț + intrările de DP aferente)
Atunci la $TSC_{\mathbf{STOC}}$ (ieşiri de stocuri la PS)	corespunde	$E_{\mathbf{2\ DP}}$

$$E_{2DP} = \frac{T_{SD\,DP}}{T_{SD\,STOC}} \times T_{SC\,STOC} = K \times V_E = \frac{12.000}{100.000} \times 150.000 = 0{,}12 \times 150.000 = 18.000$$

Contul bifuncțional 711, redenumit variația stocurilor, nu prezintă sold inițial pentru că acesta, ca orice cont de venituri se închide la sfârşitul perioadei, prin contul de rezultate; atunci când soldul său este creditor semnifică o variație pozitivă (creştere, stocaj) a stocurilor. În cazul de față, soldul debitor al contului bifuncțional 711 semnifică o variație negativă (scădere, destocaj) a stocurilor:

$\Delta_S = S_F - S_I = 112.000 - 130.000 = - 18.000$.

Tema nr. 2 - SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE

Introducere la tema tratată

Desfăşurarea procesului de producție a bunurilor materiale se sprijină pe folosirea productivă a celor trei factori fundamentali ai săi, şi anume:

- natura, reprezentată prin pământ, care cuprinde solul, aerul, mineralele, apa, lemnul brut din pădure etc.;
- capitalul, reprezentat prin capitalul fix, adică maşini, utilaje, instalații de lucru, clădiri, mijloace de transport etc., respectiv mijloacele de muncă necesare procesului de producție, şi capitalul circulant, format din materii prime, materiale auxiliare, combustibili, piese de schimb etc., în calitate generală de obiecte ale muncii;
- munca omului.

Participarea acestor trei factori la procesul de producție are loc în mod diferit, iar ca efect al consumării lor productive, se generează cheltuielile de producție.

Prin urmare, consumul celor trei factori de producție în expresie bănească poartă denumirea de **cheltuieli de producție**. **Totalitatea cheltuielilor de producție efectuate de o întreprindere pentru producerea şi desfacerea producției într-o anumită perioadă de timp, reprezintă costul producției.**

Cheltuielile de producție, fiind ocazionate de exploatarea (consumarea) factorilor de producție, poartă denumirea şi de cheltuieli de exploatare [vii]. De menționat că cheltuielile financiare nu se includ în costul producției, cu excepția dobânzilor aferente împrumuturilor, la unitățile cu ciclu lung de fabricație, care pot fi repartizate asupra costurilor de producție ale produselor respective. De asemenea, nu se includ în costul de producție nici cheltuielile excepționale.

Obiectivul principal al temei îl reprezintă cunoaşterea conținutului şi clasificarea cheltuielilor care stau la baza costurilor de producție în Contabilitatea de gestiune.

Conceptele-cheie tratate în lecție/capitol

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor şi ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica şi atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuieli variabile sunt acelea a căror mărime evoluează proporțional cu producția la care se referă, fiind însă relativ fixe sau constante pe unitatea de produs, cum sunt: consumurile de materii prime şi materiale auxiliare directe, remunerațiile directe, energia, combustibilul, materialele folosite în scopuri tehnologice şi alte cheltuieli.

Cheltuielile fixe sunt acelea care au un nivel relativ constant, indiferent de oscilațiile volumului de producție, cum sunt: cheltuielile generale ale întreprinderii, o parte din cheltuielile comune ale secției şi din cheltuielile de desfacere şi altele.

Lista subiectelor pentru pregătirea în vederea evaluării finale (examen):

- Principalele grupe de cheltuieli indirecte
- Cheltuieli indirecte de secție (CIS)
- Cheltuieli generale ale întreprinderii (CGI)
- Clasificarea cheltuielilor pe elemente primare
- Clasificarea cheltuielilor pe articole de calculație
- Cheltuieli variabile – cheltuieli fixe
- Clasificarea activităților de producție

REZUMAT LA SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE

Din punct de vedere al conținutului economic, cheltuielile de producție se grupează în două mari categorii:

* cheltuielile materiale de producție care reflectă consumarea productivă a capitalului fix şi a capitalului circulant şi apar sub formă de cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, consumuri de materii prime, uzura obiectelor de inventar, etc.

* cheltuielile salariale care sunt determinate de consumarea productivă a forței de muncă şi ele se regăsesc în cheltuielile cu: remunerarea personalului (salariile), C.A.S., fond de şomaj, contribuția la fondul de sănătate, alte taxe şi vărsăminte asimilate etc.

Astfel, în timp ce cheltuielile salariale se reduc pe calea creşterii productivității muncii, cheltuielile materiale se reduc prin micşorarea normelor de consum.

Din punct de vedere al modului de includere în costul producției fabricate, cheltuielile de producție se grupează în:

a) cheltuielile directe (cheltuieli individuale - care se individualizează pe produs, deci pe obiecte de calculație încă din momentul efectuării lor, motiv pentru care se trec de la început în costul de producție, justificând denumirea de cheltuieli individuale) cuprind acele cheltuieli care se pot repartiza direct în costul unui anumit produs şi pentru care există posibilitatea să apară ca poziții distincte în structura acestuia. Ele pot fi atribuite, de regulă, chiar în momentul efectuării lor pe produs, pe semifabricat sau pe lucrarea care le-a ocazionat.

Deoarece cheltuielile directe pot fi atribuite nemijlocit produselor care le-au ocazionat, ele se mai numesc şi cheltuieli specifice. Pot fi evidențiate drept cheltuieli individuale: cheltuielile cu consumul de materii prime, materialele, materiale auxiliare directe, cheltuielile cu salariile de bază ale muncitorilor direct productivi, C.A.S. şi fond de şomaj (fond sănătate, fond de solidaritate cu persoanele handicapate, fond pentru susținerea învățământului de stat), energia, apa, aburii şi alte utilități tehnologice care participă direct la procesul productiv;

b) cheltuielile indirecte (cheltuieli comune) se caracterizează prin aceea că ele nu se pot identifica şi repartiza direct pe fiecare produs în parte (obiect de calculație), deoarece nu sunt legate de fabricarea unui anumit produs, ci privesc întreaga producție a unei secții sau chiar a întreprinderii, din care cauză ele se mai numesc şi cheltuieli comune.

Dacă ținem seama de locurile şi natura activităților care le-au ocazionat, aceste cheltuieli pot fi grupate în: cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor, cheltuieli generale de secție şi cheltuieli generale ale întreprinderii. Tot în categoria cheltuielilor comune ale activității producției întâlnim: cheltuieli indirecte într-o perioadă de gestiune dată, cum ar fi proiectare, investiții, producție, constituite pe seama structurii organizatorice a întreprinderii. Din aceste motive acestea se colectează mai întâi la nivelul secțiilor, sau la nivelul întreprinderii după care pe bază de criterii convenționale se repartizează şi se includ în costul producției fabricate.

Clasificarea cheltuielilor în directe şi indirecte creează premisa delimitării şi repartizării lor pe sectoare şi genuri de activități, ea stând şi la baza determinării costului unitar de producție după metode de tip "integral" sau "absorbant" (full-costing).
Calculația costurilor de tip full-costing este larg răspândită la ora actuală în țara noastră.

Această clasificare prezintă o importanță deosebită pentru calculul cu exactitate al costului de producție, întrucât, cu cât ponderea cheltuielilor directe este mai mare cu atât costul de producție este mai apropiat de realitate deoarece partea care se repartizează convențional este mai mică.

Baza sau criteriul convențional de repartizare, trebuie să exprime cel mai bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile de repartizat şi baza de repartizare aleasă. Deci, proporția în

care se face repartizarea trebuie astfel stabilită, încât costul fiecărui produs să fie afectat cu o cotă parte din cheltuielile indirecte de producţie, care să corespundă cât mai exact consumului real ocazionat de produsul respectiv. În funcţie de particularităţile tehnologiei şi organizării producţiei din cadrul unităţii în cauză, drept criterii sau baze de repartizare, după cum s-a mai arătat, pot fi: cheltuielile cu consumul de materii prime şi materiale directe, salariile directe, totalul cheltuielilor de prelucrare, numărul orelor de funcţionare a utilajelor etc. Baza de repartizare trebuie să fie aceeaşi ca natură pentru toate produsele asupra cărora se repartizează o anumită categorie de cheltuieli indirecte dintr-o perioadă oarecare de gestiune.

Prezentăm succint în tabele următoare, structura costurilor indirecte [viii].

Principalele grupe de cheltuieli indirecte		
CIS	**1. Cheltuieli indirecte de secţie (din care):**	
	- Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor din secţie	**CIFU**
	- Cheltuieli generale ale secţiei	CGS
	- Cheltuieli administrativ - gospodăreşti ale secţiei	**CAGS**
CGI	**2. Cheltuieli generale al întreprinderii (din care):**	
	- Cheltuieli de interes general	CIG
	- Cheltuieli administrativ - gospodăreşti	CAG

CHELTUIELI INDIRECTE DE SECŢIE (CIS)		
Nr. crt.	Denumirea cheltuielilor (simbol)	Baza de calcul
CIFU	**Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor**	**prin repartizare**
1.	Cheltuieli pentru întreţinerea utilajelor şi mijloacelor de transport ale secţiei, reviziile tehnice şi reparaţiile curente	**- durata - consumuri materiale - tarife operaţionale - impozite, CAS**
2.	Amortizarea utilajelor de lucru şi mijloacelor de transport ale secţiilor	**- numărul de utilaje şi mijloacelor de transport - durate normate de folosinţă - valoarea utilajelor, mijloacelor de transport**
3.	Uzura, întreţinerea şi reparaţia sculelor, dispozitivelor şi verificatoarelor cu destinaţie specială	**- consumuri materiale - preţuri de cumpărare** - tarife de manoperă
4.	Energie, combustibil şi alte utilităţi şi materiale pentru scopuri tehnologice şi motrice	**- consumuri - preţuri (tarife)**
CGS	**Cheltuieli generale ale secţiei:**	**prin repartizare**
5.	Salariile personalului de conducere, tehnic, economic, de specialitate şi administrativ şi de servire a secţiei şi contribuţiile la asigurările sociale	**- salarii contractate (negociate) - CAS ş.a.**
6.	Amortizarea clădirilor secţiei şi a celorlalte mijloace fixe	**- valoarea de inventar - durata normată de funcţionare**
7.	Cheltuieli pentru încercări, cercetări, experienţe, standardizare, studii, creaţii şi inovaţii privind activitatea secţiei	**- salarii - consumuri materiale - preţuri de achiziţie**
8.	Cheltuieli cu protecţia muncii în secţii	**- consumuri materiale - preţuri de achiziţie**

9.	Alte costuri generale ale secției	
CAGS	**Cheltuieli administrativ - gospodărești ale secției**	prin repartizare
10.	Deplasări, detașări și transferări în țară	**- durate - tarife (transport, diurne)**
11.	Materiale pentru întreținerea și curățenia clădirilor	**- consumuri - prețuri materiale**
12.	Reparații curente la clădiri și alte mijloace fixe	**- salarii - materiale**
13.	Cheltuieli pentru încălzire	**- consumuri - prețuri**
14.	Energie electrică pentru iluminat și forță motrice în scopuri administrativ - gospodărești	**- consumuri - prețuri**
15.	Apă, canal, salubritate pentru nevoi administrativ - gospodărești	**- consumuri - prețuri**

CHELTUIELILE GENERALE ALE ÎNTREPRINDERII (CGI)		
Nr. crt.	Denumirea cheltuielilor (simbol)	Baza de calcul
CIG	**Cheltuieli de interes general**	prin repartizare
1.	Salariile personalului de conducere, tehnic, economic, de specialitate și administrativ, de servire și de pază a firmei, protecția socială și contribuțiile la asigurări sociale aferente	- salarii - impozite pe salarii - CAS ș.a.
2.	Contribuții la fondul de cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic	- fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate
3.	Amortizarea mijloacelor fixe	- valoarea de înregistrare - durata normală de funcționare
4.	Cheltuieli pentru încercări, experiențe, standardizări, studii, invenții și inovații de interes general	- salarii - consumuri materiale - prețuri de achiziție
5.	Cheltuieli pentru protecția muncii cu caracter general	- consumuri materiale - prețuri de achiziție
6.	Dobânzi bancare	- comisioane bancare
7.	Cheltuieli pentru prelucrarea mecanizată și automată a informațiilor	- salarii, durata, - tarife orare - consumuri materiale - prețuri de achiziție
8.	Alte costuri generale ale firmei	- prețuri
CAG	**Cheltuieli administrativ gospodărești**	prin repartizare
9.	Furnituri de birou	- prețuri de achiziție
10.	Cărți reviste, publicații și abonamente	- prețuri de achiziție - comisioane
11.	Cheltuieli poștă - telecomunicații - fax etc.	- durata, - tarife, - salarii
12.	Alte costuri de birou	- durata
13.	Deplasări detașări sau transferări	- tarife (transport, diurnă)
14.	Materiale pentru întreținerea și curățenia clădirilor	- consumuri - prețuri
15.	Cheltuieli pentru încălzit	- consumuri **- prețuri**

16.	Repartiţii curente la clădiri şi alte mijloace fixe	- salarii, - consumuri **- preţuri**
17.	Energie electrică pentru iluminat şi motrice în scopuri administrativ - gospodăreşti	- consumuri **- preţuri**
18.	Apă, canal, salubritate pentru nevoi administrativ - gospodăreşti	- consumuri **- preţuri**
19.	Alte costuri pentru întreţinere şi gospodărire	**- preţuri**

Producţia poate fi luată în considerare fie în ansamblul său, în calitate de producţie globală şi producţie marfă, fie la nivelul unei singure unităţi de produs, al unui semifabricat, al unei lucrări sau comenzi care constituie, de fapt, forma reprezentativă a purtătorilor de costuri.

Sunt cazuri când calculaţia ţine seama şi de modul de organizare a producţiei, unde poate să pătrundă aprofundat cu resorturile ei, detaliind purtătorii de costuri, după caz, fie la nivelul subansamblelor, pieselor sau al operaţiilor de prelucrare, fie la nivelul fazelor sau al stadiilor de fabricaţie având ca rezultat un semifabricat stabil, comensurabil.

Alteori, în detalierea purtătorilor de costuri se ţine seama şi de calitatea produselor, sau de sortimentul lor, aceasta, de regulă, în cazul în care cheltuielile de producţie sunt influenţate sensibil de aspecte care vizează calitatea produselor obţinute.

În cazul în care nomenclatorul produselor fabricate este foarte larg, se efectuează o grupare a producţiei în calitate de purtătoare de costuri la nivelul grupelor, loturilor sau seriilor de produse, garniturilor de piese, comenzilor etc.

Gruparea produselor pe loturi, serii etc., se face ţinând seama de materia primă consumată în realizarea lor, de tehnologie, de durata procesului de fabricaţie etc. Calculaţia trebuie să acorde o atenţie deosebită stabilirii purtătorilor de costuri, gradului de finisare a producţiei, făcând distincţie netă între producţia terminată şi cea neterminată, atunci când condiţiile o cer. Această distincţie este considerată necesară şi în cazul produselor finite corespunzătoare calitativ, în raport cu cele rebutate, care prezintă defecte.

Din punct de vedere al necesităţilor de bugetare a costurilor de producţie şi de postcalcul, respectiv pentru asigurarea structurii calculatorii a costurilor, acestea se clasifică pe: **elemente primare şi articole de calculaţie.**

Numărul şi nomenclatura poziţiilor de cheltuieli care determină structura costurilor conform acestei clasificări sunt deosebite întrucât şi criteriile pe care se bazează, diferă de la o clasificare la alta.

- astfel clasificarea elementelor după cheltuielile primare serveşte la calculul costului pentru întreaga producţie obţinută precum şi calculul altor indicatori, la corelarea bugetului costului de producţie cu celelalte secţiuni ale bugetului, la stabilirea ponderii fiecărui element de cheltuială în totalul cheltuielilor de producţie.

Are însă dezavantajul că nu stă la baza organizării contabilităţii cheltuielilor de producţie în contabilitatea de gestiune şi a calculului costului unitar al producţiei fabricate.

- spre deosebire de clasificarea pe elemente primare de cheltuieli, clasificarea pe articole de calculaţie este mai elastică, completându-se după caz cu noi poziţii, în funcţie de o serie de factori cum ar fi: importanţa şi ponderea cheltuielilor în structura costurilor, gradul de similitudine economică şi destinaţia acestora, etc.

Această grupare serveşte la calculul costului unitar al producţiei, la elaborarea bugetului de venituri şi cheltuieli, la stabilirea sarcinilor de reducere a costurilor de producţie.

Criteriul cerinţelor muncii de planificare şi postcalcul grupează cheltuielile de producţie **pe elemente primare şi pe articole de calculaţie**.

Această grupare s-a făcut în intenţia de a asigura costurilor o anumită structură. Potrivit acestei clasificări, numărul şi nomenclatura poziţiilor de cheltuieli care determină această structură sunt diferite, deoarece şi criteriul pe care se bazează, precum şi scopul

urmărit prin ele, diferă de la o clasificare la alte. Pentru clasificarea cheltuielilor pe elemente primare se foloseşte o nomenclatură unică, determinată de conţinutul lor economic.

CLASIFICAREA CHELTUIELILOR PE ELEMENTE PRIMARE

1) materii prime, materiale de bază şi auxiliare (din afară);
2) deşeuri recuperabile (se scad);
3) energie şi apă (din afară);
4) amortizarea mijloacelor fixe;
5) alte costuri materiale;
I. Totul costuri materiale (1 - 2 + 3 + 4 + 5);
6) salarii;
7) contribuţii asupra salariilor;
8) contribuţii la fondul de cercetare ştiinţifică;
9) alte costuri cu munca vie
II. Total costuri cu munca vie: (6 + 7 + 8 + 9)

Clasificarea cheltuielilor de producţie pe elemente primare are numeroase utilităţi, atât în cadrul întreprinderii, cât şi al verigilor superioare ei.

În clasificarea cheltuielilor pe elemente primare, se utilizează nomenclatorul anterior, la nivelul întreprinderii, prin această clasificare asigurându-se:

- posibilitatea determinării cheltuielilor pentru producţia globală, a costului de uzină al întregii producţii marfă privită nediferenţiat la nivelul întreprinderii, precum şi a altor indicatori derivaţi;
- corelarea planului costurilor producţiei industriale cu celelalte secţiuni de plan;
- cunoaşterea ponderii elementelor de cheltuieli în totalul cheltuielilor de producţie determinate la nivelul costului comercial, arătând prin aceasta gradul în care este folosită munca trecută şi munca actuală în cadrul întreprinderii.

Clasificarea pe elemente primare fiind simplă, poate arăta structura economică a diferitelor cheltuieli, oglindind ce anume mijloace s-au consumat, dar rămâne deficitară în prezentarea destinaţiei şi în asigurarea calculului unitar pe produs. Nu permite de asemenea compararea între plan şi efectiv, în cazul în care se modifică volumul şi structura producţiei, apelând pentru aceasta la calea recalculărilor, care este destul de anevoioasă.

CLASIFICAREA CHELTUIELILOR PE ARTICOLE DE CALCULAȚIE

Clasificarea cheltuielilor pe articole de calculaţie este utilă pentru a calcula costul unitar al produselor şi a vedea cât de economicos s-au cheltuit mijloacele întreprinderii în raport cu prevederile planului şi cu alte perioade de gestiune, fără calcule suplimentare.

Pentru clasificarea pe articole de calculaţie, se utilizează o nomenclatură diferenţiată pe ramuri industriale. Nomenclatorul articolelor de calculaţie, pentru uzul general, îmbracă o formă minimală, cu următoarele poziţii:

- materii prime şi materiale directe;
- materiale recuperabile şi refolosibile;
- salarii directe;
- impozitul şi contribuţia la asigurările sociale pentru salariile directe;
- cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor;
- cheltuieli generale ale secţiei;
- cheltuieli generale ale întreprinderii; pierderi şi rebuturi (acest articol se foloseşte în calculaţia efectivă, iar în calculaţia de plan numai ca excepţie, spre a reflecta sumele stabilite pe baza limitelor maxime de pierderi din rebuturile aprobate prin plan).

a) Costul de secție al producției se formează însumând la cheltuielile de producție pe articole de calculație, cheltuielile generale ale secției;

b) Costul de uzină se formează adăugând, la costul de secție, cheltuielile generale ale întreprinderii şi pierderile din rebuturi (privind, după caz, fie o singură unitate de produs, lucrare sau serviciu, fie întreaga producție marfă a întreprinderii).

c) Costul comercial (complet) al unei singure unități de produs sau al întregii producții marfă a întreprinderii pe articole se obține prin completarea unei poziții (articol) de calculație, numită "cheltuială de desfacere", constituind astfel un nou cost. Acest fenomen apare numai în situația în care în procesul desfacerii se ivesc cheltuieli care trebuie trecute ca distinct în costuri. La nivelul întregii producții marfă şi al producției globale a întreprinderii, suma cheltuielilor determinate pe articole de calculație este egală cu suma cheltuielilor stabilite pe elemente primare, ponderea elementelor de cheltuieli în structura costului producției fiind cu totul alta decât ponderea articolelor de calculație.

Spre deosebire de clasificarea cheltuielilor pe elemente primare, clasificarea pe articole de calculație îngăduie excepții pentru luarea în considerare a unor factori cum ar fi: importanța şi ponderea cheltuielilor în structura costurilor, tehnologia şi organizarea producției, gradul de pătrundere a progresului tehnic etc., şi imprimă clasificării pe articole de calculație un caracter mai elastic, ca putându-se completa, după caz, cu noi poziții, cum ar fi: produse semifabricate şi servicii obținute din cooperare, cheltuieli de transport-aprovizionare, cheltuieli cu asigurarea garanțiilor sau serviciilor, amortizări directe etc.

Gruparea cheltuielilor pe articole de calculație serveşte unor scopuri multiple, ca de exemplu:

- pentru calcularea costului planificat şi efectiv pe unitatea de produs şi completarea bugetului de venituri şi cheltuieli al întreprinderii;
- pentru planificarea şi reducerea costurilor atât la nivel de întreprindere, cât şi pe sectoare;
- pentru eliminarea cheltuielilor legate direct de procesul de fabricație al produselor, a cheltuielilor care privesc administrația şi conducerea acestui proces, precum şi cele determinate de desfacerea produselor pe subramuri sau pe ramuri industriale, asigurând un criteriu de comparație între cheltuielile individuale ale fiecărei unități industriale şi cele medii pe ramură. Folosirea clasificării cheltuielilor pe articole de calculație impune, pe lângă respectarea nomenclaturii sale, şi asigurarea unui conținut unic de calculație de către toate întreprinderile care utilizează această clasificare în aceeaşi formă.

Clasificarea cheltuielilor de producție şi de desfacere în raport cu caracterul lor față de variația volumului fizic al producției şi desfacerii, se face în cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe.

CHELTUIELI VARIABILE

Cheltuielile variabile se identifică şi se colectează direct pe purtătorii de cheltuieli (obiecte de calculație respectiv produse, lucrări, servicii, comenzi, faze de fabricație ş.a.), deoarece se consideră că numai ele depind de fabricarea şi desfacerea acestora, întrucât cresc sau descresc în raport cu mărirea sau micşorarea volumului producției şi desfacerii. Ca atare, cheltuielile variabile apar, de regulă, numai în cazul desfăşurării unei activități de producție şi desfacere.

CHELTUIELI FIXE

Cheltuielile fixe sunt considerate cheltuieli de structură sau cheltuieli ale perioadei şi se efectuează indiferent de volumul producției. Cheltuielile fixe privesc în ansamblu capacitatea întreprinderii de a produce şi a vinde, fiind relativ constante într-o perioadă de timp. Din acest motiv, ele se programează şi se urmăresc global sau în raport cu un număr

redus de locuri de costuri sau centre de responsabilitate şi nu se includ în costul produselor deducându-se direct din rezultatele financiare ale întreprinderii. În aceste condiţii, nici stocurile de producţie în curs de execuţie şi nici cele de produse finite existente la sfârşitul perioadei de gestiune nu sunt afectate de cheltuielile fixe, fiind evaluate numai la nivelul cheltuielilor variabile.

CLASIFICAREA ACTIVITĂȚILOR DE PRODUCȚIE

Abordând problematica complexă a costurilor de producţie, contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor procedează la gruparea cheltuielilor care determină structura acestora potrivit unor criterii ştiinţifice strict necesare şi în acelaşi timp convenabile pentru atingerea ţelurilor sale între care: natura economică a cheltuielilor, locul de efectuare a acestora, legătura lor cu procesul de producţie, modul de includere în costul producţiei fabricate, raportul în care se găsesc faţă de volumul producţiei, cerinţele muncii de bugetare şi urmărirea costurilor de producţie.

Cheltuielile productive (de exploatare) fac obiectul principal de studiu al contabilităţii de gestiune, care le colectează şi regrupează însă pe destinaţii.

Modul de organizare a unităţii patrimoniale, aşa cum a fost definit anterior, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile sale poate fi ilustrat succint în figura următoare, mod care corespunde şi felului cum au fost definite conturile din contabilitatea de gestiune.

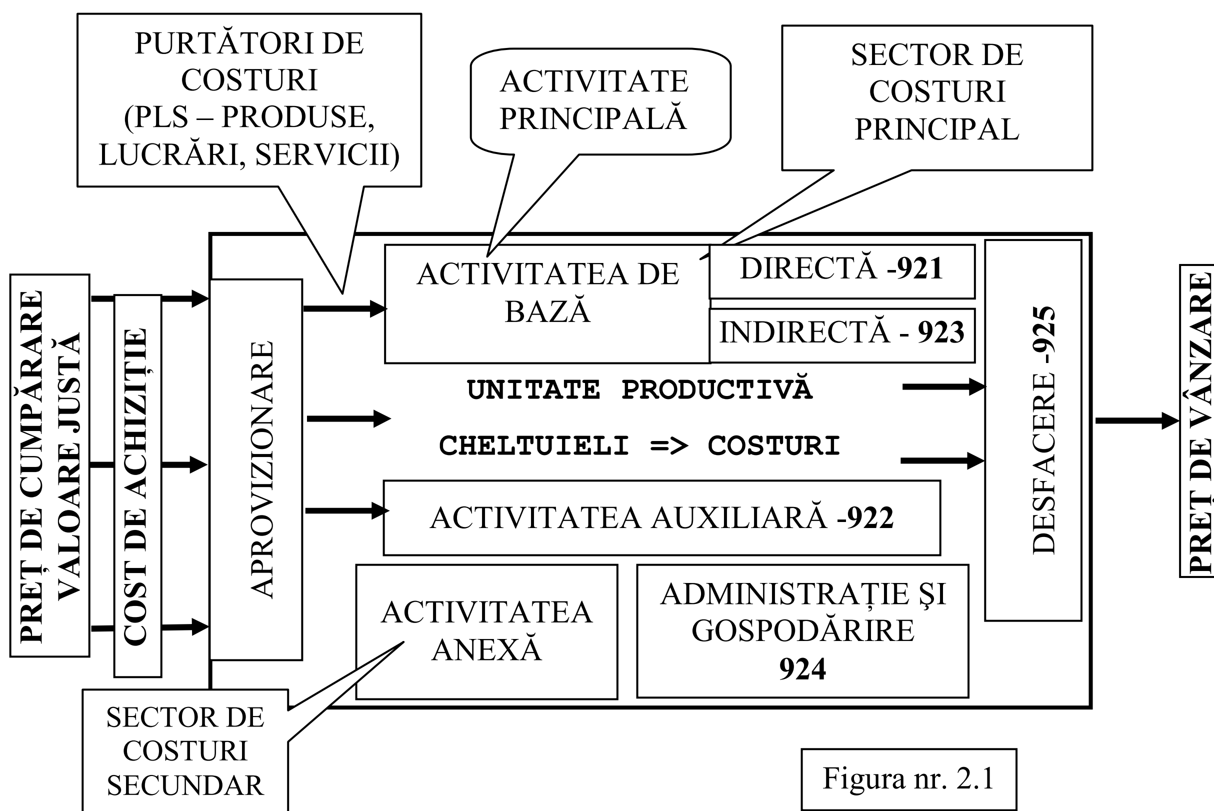


Figura nr. 2.1

Locurile de muncă în calitatea lor de locuri de cheltuieli se reunesc, ţinând seama de particularităţile organizării şi tehnologiei producţiei ca şi de structura întreprinderii, în aşa numitele sectoare de costuri, ele grefându-se nemijlocit pe structura generală a întreprinderii la următoarele nivele:

a) Secţia de producţie ce se constituie ca subdiviziune structurală, bine determinată din punct de vedere administrativ, în care se desfăşoară o anumită fază a procesului de producţie, sau specializată în fabricarea unui anume produs ori a unei componente a acestuia, sau în prestarea unui serviciu pentru nevoi interne ori pentru terţi;

b) Atelierul de producţie**, format dintr-un anumit număr de locuri de producţie, poate funcţiona fie ca subdiviziune a secţiei, fie independent. Fiecare atelier constituie sector de cheltuieli distinct;**

c) Centrele de producţie, constituite de regulă în centre de activitate, cuprinzând fiecare una sau mai multe maşini, locurile de muncă manuală în care se execută aceeaşi operaţie, linia tehnologică etc., funcţionează totdeauna drept sectoare de costuri, pentru delimitarea cât mai strictă a cheltuielilor aferente fiecăruia;

d) Aparatul administrativ şi de conducere, care sincronizează activitatea subdiviziunilor productive ale întreprinderii şi creează armonia dintre ele în procesul conlucrării lor, urmăreşte cheltuielile pe care le ocazionează diversele sale verigi, la nivelul unui singur sector de costuri.

e) Activitatea de aprovizionare se constituie ca sector de costuri distinct pentru cheltuielile pe care le ocazionează (cheltuielile de aprovizionare sunt trecute de regula asupra preţului de cumpărare formând ceea ce se numeşte preţuri de achiziţie).

f) Activitatea de desfacere poate constitui un sector de costuri sau chiar mai multe sectoare aparte, dacă modul cum este organizată (vânzare prin depozit sau prin magazin propriu de prezentare şi desfacere), volumul cheltuielilor ocazionate şi condiţiile "de franco" impun aceasta.

APLICAŢII TEMATICE

TEST TIP **"ALEGERE MULTIPLĂ (MULTIPLE CHOICE) "**

Identificaţi litera corespunzătoare enunţului care completează cel mai bine afirmaţia sau răspunde întrebării.

Cheltuielile indirecte de producţie sunt, de regulă, cheltuielile care:

a) Nu se includ în costul produselor obţinute;
b) Se colectează pe locuri şi perioade de gestiune şi se repartizează pe produse şi servicii;
c) Sunt efectuate pentru a produce: apă industrială, energie termică şi energie electrică;
d) Sunt efectuate de către compartimentele de conducere şi administraţie a întreprinderii;
e) Se identifică pe obiecte de calculaţie în momentul efectuării lor;

RĂSP.: *b* *DIF.:* *uşor*

PUNCTAJ (SCORING): 3
TIMP DE LUCRU (minute) 2

TEST TIP **“ALEGERE MULTIPLĂ (MULTIPLE CHOICE)**

Identificați litera corespunzătoare enunțului care completează cel mai bine afirmația sau răspunde întrebării.

Cheltuielile directe de producție sunt, de regulă, cheltuielile care:

a) Rămân constante cu modificarea volumului fizic al producției fabricate;
b) Nu se pot identifica pe produse, lucrări, servicii ş.a. în momentul efectuării lor;
c) Nu se includ în costul produselor obținute;
d) Nu se regăsesc în contabilitatea de gestiune ci numai în contabilitatea financiară;
e) Se identifică pe obiecte de calculație în momentul efectuării lor;

RĂSP.: *e* *DIF.:* *uşor*

PUNCTAJ (SCORING): 3
TIMP DE LUCRU (minute) 5

TEST TIP **“ADEVĂRAT/FALS (TRUE/FALSE)**

Indicați dacă enunțul sau propoziția sunt adevărate sau false.

Cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară şi care prin intermediul contabilității de gestiune devin costuri, se numesc cheltuieli incorporabile.

RĂSP.: *Adevărat* *DIF.:* *uşor*

PUNCTAJ (SCORING): 3
TIMP DE LUCRU (minute) 2

TEST TIP **“CORESPONDENȚĂ (MATCHING)**

Sunt date următoarele categorii şi trăsături ale cheltuielilor din contabilitatea de gestiune. Să se indice pentru fiecare categorie de cheltuieli caracteristica reprezentativă.

Caracteristica		**Categoria de cheltuieli**	
a	Sunt variabile cu modificarea volumului fizic al producției	***1***	Cheltuieli variabile unitare
b	Sunt efectuate, spre exemplu, pentru întreținerea şi funcționarea utilajelor	***2***	Cheltuieli fixe unitare
c	Sunt efectuate de regulă în depozitele finale	***3***	Cheltuieli indirecte de producție unitare
d	Sunt cuprinse în costul cumpărăturilor	***4***	Cheltuieli de desfacere unitare
e	Sunt relativ constante cu	***5***	Cheltuieli de aprovizionare

modificarea volumului fizic al producției		unitare

RĂSP.: *DIF.:* *mediu*

1 = ***e***
2 = ***a***
3 = ***b***
4 = ***c***
5 = ***d***

PUNCTAJ (SCORING): 8
TIMP DE LUCRU (minute) 10

Notă: Se acordă câte **1,6 puncte** pentru fiecare **corespondență** corect realizată.

Tema nr. 3 - RELAȚIA DINTRE CONTABILITATEA DE GESTIUNE ŞI CONTABILITATEA FINANCIARĂ

Introducere la tema tratată

În raport cu destinația informațiilor degajate din transformările patrimoniale, contabilitatea românească funcționează cu două circuite informaționale majore şi distincte:

- **contabilitatea financiară** riguroasă, obligatorie şi reglementată unitar de organele cu atribuții de normare (MF), care oferă cu precădere informații externe concretizate în documente de sinteză contabilă (bilanțul contabil, contul de profit şi pierdere şi anexele sale).
- **contabilitatea de gestiune**, analitică, internă, sau managerială, adaptabilă specificului şi necesităților unităților patrimoniale, mai puțin încorsetată de norme, ale căror informații sunt valorificate cu precădere intern, de către managerii diverselor nivele de decizie.

Dar fluxul de informații nu se rezumă numai "spre interiorul" sau "spre exteriorul" unității patrimoniale, existând şi un important flux reciproc între cele două circuite.

Astfel, informațiile privind fluxurile de produse obținute şi cheltuielile de producție ocazionate (de exploatare) din circuitul "financiar", sunt preluate şi prelucrate în circuitul de "gestiune", paralel şi independent, iar informațiile rezultate privind costurile (de fapt, diferențele de cost) şi producția în curs de execuție sunt retransmise contabilității financiare.

Concepția potrivit căreia informația contabilă este înregistrată separat în două circuite distincte, conturile oglindă ale circuitului gestiunii ne figurând în bilanț, este numită **dualistă**, iar cea care utilizează un singur circuit de înregistrări contabile este denumită **monoistă** [ix].

În principiu, într-o economie de piață, modul cum calculează costurile, un agent economic, şi există o multitudine de procedee cunoscute, nu mai prezintă importanță pentru legiuitor, deoarece până la urmă piața şi concurența, acceptând sau nu prețul produselor, sancționează acest lucru, motiv pentru care şi normele pot fi mai permisive.

Aceasta nu înseamnă că contabilitatea nu trebuie să înregistreze un cost cât mai apropiat de realitate, sarcina contabilității de gestiune fiind să pună la dispoziție rezultatele necesare. Recuperarea costului prin prețul de vânzare (inclusiv profitul) este o altă problemă, respectiv de marketing (vânzare) şi/sau inginerească (tehnologie), în general, de management.

Ne aflăm astfel în fața unui prim paradox, respectiv, ca un circuit deosebit de riguros (chiar prea riguros) şi strict (când e vorba de rezultatul impozabil) să utilizeze şi să înregistreze informații aproximative sau convenționale, furnizate de diversitatea metodelor calculației costurilor, uneori la aceleaşi consumuri sau chiar pentru aceleaşi produse fabricate.

Aceste înregistrări, în strânsă legătură cu veniturile din producția stocată sau în curs de execuție, ca şi modul diversificat de prelucrare a cheltuielilor de către metodele de calculație a costurilor, provoacă denaturări ale rezultatului, pe termene mai scurte sau chiar ireversibile, în cazul când prețurile de vânzare nu sunt în concordanță cu costurile reale.

Față de situația creată, apreciem că normele contabilității de gestiune nu pot rămâne indiferente la diversitatea costurilor furnizate prin oricare metodă de calculație a costurilor.

Şi în contabilitatea financiară, vis a vis de o înregistrare pot exista mai multe soluții [x]. Cu toate acestea normalizatorul a ales una singură. Bună sau mai puțin bună, toți contabilii o practică întocmai. Se poate accepta şi în contabilitatea de gestiune faptul că un agent economic poate calcula costul în mai multe feluri (**costuri de decizie**), dar pentru înregistrări contabile, trebuie normalizat unul singur, (**costul contabil**) calculat printr-o metodă neapărat completă [xi].

Pentru că, din păcate, în acest domeniu, un mod prea general de reglementare şi anumite inconsecvențe normative, precum cele referitoare la conturile de gestiune [xii], au condus, fie la calculații formale, fie la părerea cvasigenerală a contabililor formați după 1993, conform căreia, dacă utilizarea conturilor de gestiune (clasa a 9-a) este facultativă,

contabilitate de gestiune nu este obligatorie, cu consecințe nefaste, **care se resimt**, asupra preocupărilor de reducere a costurilor, calculului şi înregistrărilor sale.

Obiectivul principal al temei îl reprezintă cunoaşterea principalelor intercondiționări dintre Contabilitatea financiară şi Contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor.

Conceptele-cheie tratate în lecție/capitol

Contabilitatea financiară este ”activitatea specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice şi fizice”

Contabilitatea de gestiune este destinată, în principal, pentru înregistrarea operațiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație şa, decontarea producției precum şi **calculul costului de producție** al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora (Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005).

Lista subiectelor pentru pregătirea în vederea evaluării finale (examen):

- Contabilitatea de gestiune
- Cost de producție
- Preț de vânzare
- Marja brută de profit
- Înregistrarea costurilor în contabilitatea financiară
- Manipularea rezultatului cu ajutorul costurilor

REZUMAT PRIVIND RELAȚIA DINTRE CONTABILITATEA DE GESTIUNE ŞI CONTABILITATEA FINANCIARĂ

În prezent, în România ”Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie, respectiv **contabilitatea financiară**, potrivit legii contabilității, şi **contabilitatea de gestiune** adaptată la specificul activității.” [xiii]

Contabilitatea financiară este ”activitatea specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice şi fizice” autorizate. Contabilitatea „trebuie să asigure înregistrarea cronologica şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât şi în relațiile cu investitorii prezenți şi potențiali, creditorii financiari şi comerciali, clienții, instituțiile publice şi alți utilizatori”.

Contabilitatea de gestiune [xiv] este destinată, în principal, pentru înregistrarea operațiilor privind **colectarea** şi repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație şa, decontarea producției obținute precum şi **calculul costului de producție** al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate (P,L,S), inclusiv al producției în curs. Dar la ce serveşte **costul de producție** ?

În primul rând, **costul de producţie**, serveşte drept bază de plecare în fundamentarea preţurilor de vânzare. Se înţelege ca preţul de vânzare este stabilit de către piaţă. Dar cel puţin teoretic trebuie să existe o bază de plecare, conform relaţiei:

$P_V = C_P + M_{BP}$ (1),

în care avem „Preţ de vânzare" *(P_V)*, „Cost de producţie" *(C_P)* şi „Marja brută de profit" *(M_{BP})*. Se observă că dacă preţul de vânzare este mai mare decât costul de producţie întreprinderea îşi recuperează cheltuielile de producţie şi obţine şi profit, în situaţia inversă, cheltuielile nu sunt recuperate şi întreprinderea se îndreaptă către faliment.

În al doilea rând serveşte pentru evaluarea şi înregistrarea stocurilor de produse finite în contabilitatea financiară (intrarea în gestiune): 345 = 711 … *(C_P)*. Ce-i drept produsele finite pot fi înregistrate şi la preţ de înregistrare: 345 = 711 … *($P_Î$),* atunci când costul de producţie nu este cunoscut. Dar oricum acesta va trebui calculat în momentul când vor fi cunoscute toate componentele sale şi vor trebui stabilite şi înregistrate şi diferenţele de preţ *(D_P)* sau abaterile dintre „Costul de producţie" *(C_P)* şi „Preţul de înregistrare" *($P_Î$)*:
348 = 711 … *(D_P),* în negru sau în roşu după cum aceste diferenţe sunt pozitive sau negative.

Revenind la înregistrarea contabilă 345 = 711, la prima vedere aceasta lasă impresia că influenţează contul de rezultate prin intermediul veniturilor din contul "711 - Variaţia stocurilor". În realitate lucrurile sunt puţin diferite în sensul că pentru obţinerea unor produse întreprinderea efectuează o serie de consumuri înregistrate drept cheltuieli, precum: cu materii prime şi auxiliare, cu energie electrică, combustibili şi apă, cu salariile personalului ş.a. Toate aceste cheltuieli vor contrabalansa, în contul de profit şi pierdere veniturile din producţia stocată (variaţia stocurilor) care se înregistrează la cost de producţie. Dacă ne referim strict la aceste înregistrări, contul de rezultate **va fi totuşi afectat** în situaţia în care costul de producţie care se identifică cu veniturile din producţia stocată nu va încorpora cu exactitate cheltuielile care au fost efectuate pentru realizarea produselor respective. În acest caz, contul de rezultate va suferi dezechilibre temporare, mai mult sau mai puţin semnificative, lucru pe care vom încerca sa-l ilustrăm în cele ce urmează.

Mai mult chiar, formula contabilă inversă: 711 = 345 … la *(C_P) sau ($P_Î$),* care se practică la descărcarea din gestiune, denotă, prin faptul că stornează pur şi simplu veniturile înregistrate, că suma – costul de producţie - care fundamentează înregistrarea contabilă nu prezintă importanţă când vânzarea are loc în perioada de calcul şi impozitare a profitului.
Demersul nostru se întemeiază pe dificultatea efectuării unui calcul exact al costului de producţie, precum şi pe faptul că nu există reţete sigure pentru aflarea acestuia. Greutatea calculaţiei rezidă, în principal, în identificarea anumitor categorii de cheltuieli de producţie comune produselor fabricate precum şi în repartizarea convenţională a acestora pe costuri.

Costul de producţie (*C_P*) reprezintă aşa cum am menţionat, totalitatea cheltuielilor de exploatare (pe grupe de cheltuieli sau articole de calculaţie) ***ocazionate*** de producerea unui anumit produs, lucrare, serviciu (obiect de calculaţie - P,L,S): $C_{P(P,L,S)} = \sum CH_i$ (2)

Noţiunea de cost a fost extinsă în literatura de specialitate şi în privinţa unor **costuri parţiale**, precum: **costul variabil** (totalitatea cheltuielilor care se modifică cu volumul producţiei), **costul fix** (totalitatea cheltuielilor care rămân constante cu variaţia volumului producţiei), **costul perioadei** (totalitatea cheltuielilor unei perioade), **costul unui sector de costuri** ş.a., care servesc mai degrabă analizelor de rentabilitate decât înregistrărilor în contabilitate.

Dacă la **costul de producţie** se adaugă cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere se obţine **costul complet** sau comercial al acestora.

Alte cheltuieli se pot include în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care sunt efectuate pentru a aduce stocurile în forma şi la locul de utilizare.

Definiţia **costului de producţie** s-a modificat, deşi nu esenţial, de fiecare dată când s-au modificat şi reglementările contabile. Redăm în continuare definiţia preluată din

reglementările contabile aplicabile în România [xv]: „***Costul de producţie** sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producţie al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producţiei, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora.”*

Costul de producţie poate servi şi pentru analiza rentabilităţii produselor dar nu ne-am propus să abordăm această problemă în materialul de faţă.

Ilustrăm influenţa costului de producţie asupra contului de rezultate prin următoarele exemple:

Cazul A (Tabelele nr. 1., 2., 3., 4., A)**:**

O întreprindere realizează şi stochează în luna N produse finite pentru care se cunosc:

Produsele finite obţinute la cost de producţie (cont **345**): **200** u.m.
Producţia în curs de execuţie reintrodusă în fabricaţie la începutul perioadei (cont **331**): **35** u.m.
Cheltuielile de producţie efectuate şi înregistrate după natura lor (cont **6xx**): **195** u.m.
Producţia în curs de execuţie evaluată şi inventariată la sfârşitul perioadei (cont **331**): **30** u.m.
Veniturile din vânzarea produselor finite (cont **701**): **220** u.m.

Înregistrarea în contabilitatea financiară a operaţiilor efectuate înainte de vânzare, conform cazului A	**Tabelul nr. 1.A**	
Înregistrarea cheltuielilor de producţie:	6xx = 3xx	195 u.m.
Înregistrarea obţinerii produselor finite:	345 = 711	200 u.m.
Înregistrarea producţiei în curs de execuţie de la începutul perioadei:	711 = 331	35 u.m.
Înregistrarea producţiei în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei:	331 = 711	30 u.m.

Se observă ca la începutul perioadei următoare, formula contabilă inversă (**711 = 331)** reprezintă **reactivarea** (transferarea) cheltuielilor în perioada devenită curentă, prin **anularea veniturilor** înregistrate dar şi a producţiei în curs de execuţie. În acest caz, rezultatul înregistrat exclusiv ca urmare a operaţiilor de producţie şi stocare, va fi:

			Tabelul nr. 2.A	
Operaţia contabilă	**Formula contabilă**	**Suma**	**Rezultatul 121**	
Închiderea conturilor de cheltuieli	121 = 6xx	195 u.m.	195	200
Închiderea conturilor de venituri din variaţia stocurilor	711 = 121	200 u.m.	35	30
	121 = 711	35 u.m.	230	230
	711 = 121	30 u.m.	=	=

Întâmplător sau nu, contul de profit şi pierdere calculat după producerea şi intrarea în gestiune a produselor arată că operaţiile interne de obţinere a produselor finite, reflectă în acest caz echilibrul dintre cheltuieli şi venituri, respectiv rezultatul exerciţiului este neutru. Cu alte cuvinte cheltuielile efectuate, înglobate în costul producţiei finite şi/sau a celei în curs de execuţie sunt echilibrate (anulate) temporar de veniturile din producţia stocată.

De fapt lucrurile nu sunt chiar aşa întâmplătoare. În acest caz se fabrică un singur sortiment de produse iar cheltuielile directe şi indirecte se repartizează în totalitate în costul de producție. La aceste cheltuieli de 195 u.m. se adaugă cheltuielile producției neterminate de la începutul perioadei (de 35 u.m. reportate din perioada anterioară) şi se scad cheltuielile producției neterminate de la sfârşitul perioadei (de 30 u.m. pentru a rămâne numai cheltuielile producției finite), calcul care face exact 200 u.m. cât a fost utilizat pentru costul de producție (relația 4).

Înregistrarea în contabilitate a operațiilor efectuate la vânzarea produselor finite, conform cazului A	**Tabelul nr. 3.A**	
Vânzarea în totalitate a producției [xvi]:	411 = 701	220 u.m.
Descărcarea din gestiune a producției vândute:	711 = 345	200 u.m.

Se observă că la vânzare, formula contabilă inversă care semnifică descărcarea din gestiune (**711 = 345)** stornează producția stocată şi anulează veniturile reactivând cheltuielile producției obținute dar acestea sunt transferate clienților împreună cu o marjă brută de profit: **411 = 701** (de 20 u.m. calculată ca diferență între prețul de vânzare şi costul de producție).

Determinarea rezultatului final			**Tabelul nr. 4.A**	
Operația contabilă	**Formula contabilă**	**Suma**	**Rezultatul 121**	
Închiderea conturilor de venituri din vânzarea produselor obținute	701 = 121	220 u.m.	230	230
	121 = 711	200 u.m.	200	220
Închiderea conturilor de venituri din variația stocurilor			**430**	**450**
	PROFIT (Sfc)			**20**

Cazul B (Tabelele nr. 1., 2., 3., 4., B)**:**

Să presupunem ca pentru înregistrarea producției obținute este utilizată o valoare a costului de producție mai mică **(175 u.m.)** obținută prin utilizarea unei alte metode de calculație sau pur şi simplu ca urmare a unei erori (voite sau nu), după cum urmează (restul ipotezelor rămân aceleaşi):

Produsele finite obținute la cost de producție (cont **345**): **175** u.m.
Producția în curs de execuție reintrodusă în fabricație la începutul perioadei (cont **331**): **35** u.m.
Cheltuielile de producție efectuate şi înregistrate după natura lor (cont **6xx**): **195** u.m.
Producția în curs de execuție evaluată şi inventariată la sfârşitul perioadei (cont **331**): **30** u.m.
Veniturile din vânzarea produselor finite (cont **701**): **220** u.m.

Înregistrarea în contabilitatea financiară a operațiilor efectuate înainte de vânzare, conform cazului B	**Tabelul nr. 1.B**	
Înregistrarea cheltuielilor de producție:	6xx = 3xx	195 u.m.
Înregistrarea obținerii produselor finite:	345 = 711	175 u.m.
Înregistrarea producției în curs de execuție de la începutul perioadei:	711 = 331	35 u.m.
Înregistrarea producției în curs de execuție de la sfârşitul perioadei:	331 = 711	30 u.m.

În acest caz, rezultatul înregistrat exclusiv ca urmare a operațiilor de producție, va fi:

			Tabelul nr. 2.B	
Operația contabilă	**Formula contabilă**	**Suma**	**Rezultatul 121**	
Închiderea conturilor de cheltuieli	121 = 6xx	195 u.m.	195	175
Închiderea conturilor de venituri din variația stocurilor	711 = 121	175 u.m.	35	30
	121 = 711	35 u.m.	230	205
	711 = 121	30 u.m.	**Sfd = 25**	

În această situație a fost obținută o pierdere de 25 u.m. numai prin simplu fapt că la înregistrarea produselor finite a fost utilizată o valoare incorectă a costului de producție (sau a prețului de înregistrare). Acest fapt denaturează rezultatul şi indicatorii de rentabilitate, în perioada de la intrarea în gestiune până la vânzare (ieşirea din gestiune), micşorând (eliminând) impozitul pe profit, în favoarea agentului economic.

Înregistrarea în contabilitate a operațiilor efectuate la vânzarea produselor finite, conform cazului B	**Tabelul nr. 3.B**	
Vânzarea în totalitate a producției:	411 = 701	220 u.m.
Descărcarea din gestiune a producției vândute:	711 = 345	175 u.m.

În acest caz, rezultatul înregistrat exclusiv ca urmare a operațiilor de producție, va fi:

Determinarea rezultatului final			**Tabelul nr. 4.B**	
Operația contabilă	**Formula contabilă**	**Suma**	**Rezultatul 121**	
Închiderea conturilor de venituri din vânzarea produselor obținute	701 = 121	220 u.m.	230	205
	121 = 711	175 u.m.	175	220
Închiderea conturilor de venituri din variația stocurilor			**405**	**425**
	PROFIT (Sfc)			**20**

Se observă în tabelele B, că deşi la intrarea în gestiune, operațiile înregistrate generează o pierdere de 25 u.m. (Tabelul nr. 2.B), în schimb, situația finală (după vânzare – Tabelul nr. 4.B) se menține ca în cazul precedent, respectiv acelaşi profit de 20 u.m. Cu alte cuvinte, la vânzare se restabileşte rezultatul contabil corect ca în cazul A.

Cazul C (Tabelele nr. 1., 2., 3., 4., C)**:**

Să presupunem ca pentru înregistrarea producției obținute a fost utilizată o valoare a costului de producție mai mare (**225** u.m.) obținută prin utilizarea altei metode de calculație sau pur şi simplu ca urmare a unei erori (întâmplătoare sau nu), restul ipotezelor rămânând aceleaşi:

Produsele finite obținute la cost de producție (cont **345**): **225** u.m.
Producția în curs de execuție reintrodusă în fabricație la începutul perioadei (cont **331**): **35** u.m.
Cheltuielile de producție efectuate şi înregistrate după natura lor (cont **6xx**): **195** u.m.
Producția în curs de execuție evaluată şi inventariată la sfârşitul perioadei (cont **331**): **30** u.m.
Veniturile din vânzarea produselor finite (cont **701**): **220** u.m.

Înregistrarea în contabilitatea financiară a operațiilor	**Tabelul nr. 1.C**

efectuate înainte de vânzare, conform cazului C		
Înregistrarea cheltuielilor de producție:	6xx = 3xx	195 u.m.
Înregistrarea obținerii produselor finite:	345 = 711	225 u.m.
Înregistrarea producției în curs de execuție de la începutul perioadei:	711 = 331	35 u.m.
Înregistrarea producției în curs de execuție de la sfârşitul perioadei:	331 = 711	30 u.m.

În acest caz, rezultatul înregistrat exclusiv ca urmare a operațiilor de producție şi stocare, va fi:

			Tabelul nr. 2.C	
Operația contabilă	**Formula contabilă**	**Suma**	**Rezultatul 121**	
Închiderea conturilor de cheltuieli	121 = 6xx	195 u.m.	195	225
Închiderea conturilor de venituri din variația stocurilor	711 = 121	225 u.m.	35	30
	121 = 711	35 u.m.	230	255
	711 = 121	30 u.m.		**Sfc = 25**

Şi de data aceasta situația s-a schimbat iar simpla adoptare a unui cost de producție eronat (mai mare) a condus la obținerea unui fals profit de 25 u.m.

Înregistrarea în contabilitate a operațiilor efectuate la vânzarea produselor finite, conform cazului C	**Tabelul nr. 3.C**	
Vânzarea în totalitate a producției:	411 = 701	220 u.m.
Descărcarea din gestiune a producției vândute:	711 = 345	225 u.m.

În acest caz, rezultatul înregistrat exclusiv ca urmare a operațiilor de producere, stocare şi vânzare, va fi:

Determinarea rezultatului final			**Tabelul nr. 4.C**	
Operația contabilă	**Formula contabilă**	**Suma**	**Rezultatul 121**	
Închiderea conturilor de venituri din vânzarea produselor obținute	701 = 121	220 u.m.	230	255
	121 = 711	225 u.m.	225	220
Închiderea conturilor de venituri din variația stocurilor			**455**	**475**
	PROFIT (Sfc)			**20**

Se observă că şi în acest caz rezultatul la vânzare este acelaşi ca în exemplul anterior dar la stocare, înregistrările au generat profit şi în consecință, impozit nejustificat pe profit.

Aceste denaturări se petrec, fie dacă costul de înregistrare (cazul B) este mai mic decât costul complet utilizat în cazul A, când restul de cheltuieli neechilibrate de către veniturile din producția stocată, pătrund în contul de rezultate şi provoacă pierdere, fie dacă costul de înregistrare este mai mare (cazul C) decât costul complet, când veniturile din producția stocată care depăşesc cheltuielile efectuate, pătrund în contul de rezultate şi generează profit.

Observație:

Dacă în cazul costului de producție al produselor finite, calculele pot fi cât de cât exacte, **costul de producție al producției în curs de execuție** este mult mai greu de

determinat iar influenţa acestuia în contul de rezultate mult mai dificil de eliminat. Producţia în curs de execuţie ar trebui inventariată la locurile de muncă şi evaluată în funcţie de gradul ei de finisare [xvii], operaţie ce presupune o multitudine de tehnici inginereşti care încărcă costurile de producţie şi suportă un anumit grad de aproximare.
Şi din păcate costul de producţie al producţiei în curs de execuţie influenţează atât propriile înregistrări şi prin acestea rezultatul cât şi costul şi înregistrările producţiei finite (terminate).

În concluzie, utilizarea unor costuri de producţie inexacte produce o denaturare a rezultatului, cu atât mai importantă, cu cât abaterile de costuri sunt mai mari, cu cât intervalul de la stocare la vânzare este mai mare şi cu cât perioada legală după care se calculează rezultatul (profitul sau pierderea) este mai redusă. Denaturarea rezultatului este accentuată şi de faptul că producţia finită se stochează şi se înregistrează continuu în cursul perioadei la un preţ (cost) de înregistrare mai mult sau mai puţin aproximativ iar costul de producţie este cunoscut cel mai devreme la sfârşitul ei, în principal datorită cheltuielilor indirecte care sunt colectate pe suprafeţe şi perioade de gestiune şi a evaluării producţiei în curs de execuţie.
Numai după colectarea tuturor cheltuielilor ocazionate şi repartizarea cheltuielilor comune pe purtători se poate calcula un cost relativ complet şi se pot corecta preţurile de înregistrare, cu diferenţele de preţ **(cost)** în plus sau în minus.
Dar şi în acest caz costul de producţie depinde de procedeul sau metoda de calculaţie aleasă.

Din păcate, în România, până la forma republicată a Legii contabilităţii din ianuarie 2005, rezultatul (profitul sau pierderea) trebuiau calculate lunar [xviii]. Impozitul pe profit, împotriva faptului că profitul est un concept anual, multe ţări percepând un astfel impozit la mult timp după închiderea exerciţiului financiar, a fost perceput prin anticipaţie, la început lunar şi mai apoi trimestrial. Mai mult ca sigur ca o astfel de practică a obligat contabilii unităţilor productive sa încerce manipularea rezultatului în maniera celor expuse mai înainte.

Şi iarăşi din păcate, de data aceasta din partea cealaltă a baricadei, în contabilitatea de gestiune, în afara obligativităţii prevăzute de art. 1 al Legii contabilităţii şi a unor prevederi, mai degrabă recomandări generale, nu există norme, care din raţiuni interne să declare obligatorie una dintre **metodele complete** de calcul al costurilor de producţie **în vederea** efectuării înregistrărilor din contabilitatea financiară.

APLICAŢII TEMATICE (a se vedea şi tema nr.8)

TEST TIP **"ADEVĂRAT/FALS (TRUE/FALSE)**

Indicaţi dacă enunţul sau propoziţia sunt adevărate sau false.

Anumite înregistrări contabile din Contabilitatea financiară se regăsesc şi în Contabilitatea de gestiune, în conturi specifice. Astfel înregistrării contabile:

603 = 303

îi corespunde înregistrarea:

921 = 901

RĂSP.: Fals DIF.: uşor

PUNCTAJ (SCORING): 3

TIMP DE LUCRU (minute) 2

TEST TIP **"CORESPONDENŢĂ (MATCHING)**

Sunt date următoarele simboluri şi denumiri ale conturilor din contabilitatea financiară şi de gestiune.

Să se stabilească o corespondenţă de conţinut între conturile *Contabilităţii de gestiune* şi cele ale *Contabilităţii financiare*.

Contabilitatea financiară		**Contabilitatea de gestiune**	
a	**"601"** Cheltuieli cu materiile prime	***1***	**"931"** Costul producţiei obţinute
b	**"345"** Produse finite	***2***	**"923"** Cheltuieli indirecte de producţie
c	**"331"** Produse în curs de execuţie	***3***	**"921"** Cheltuielile activităţii de bază
d	**"348"** Diferenţe de preţ la produse	***4***	**"903"** Decontări interne privind diferenţele de preţ
e	**"602"** Cheltuieli cu materialele consumabile	***5***	**"933"** Costul producţiei în curs de execuţie

RĂSP.: *DIF.:* *mediu*

1	=	***b***
2	=	***e***
3	=	***a***
4	=	***d***
5	=	***c***

PUNCTAJ (SCORING): 8

TIMP DE LUCRU (minute) 10

Notă: Se acordă câte **1,6 puncte** pentru fiecare **corespondenţă** corect realizată.

Tema nr. 4 - SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL PROCEDEELOR DE SUPLIMENTARE (REPARTIZARE)

Introducere la tema tratată

Procedeul suplimentării realizează calculul costului de producție prin **însumarea cheltuielilor directe** cu **cote de cheltuieli indirecte** şi stabileşte modul concret de calcul al cotelor de cheltuieli indirecte imputate (repartizate) rațional asupra obiectelor de calculație.

Procedeul este reflectat, după cum vom vedea, şi de înregistrările contabile care se efectuează în contabilitatea de gestiune, prin faptul că conturile în care sunt înregistrate cheltuielile directe, respectiv analiticele contului **921**, deschise pe fiecare obiect de calculație în parte, se **debitează** (suplimentează) cu aceste cote prin creditul conturilor de cheltuieli indirecte deschise pe sectoare (secții) de colectare.

Obiectivul principal al temei îl reprezintă cunoaşterea modalităților de repartizare a cheltuielilor indirecte alături de cheltuielile directe pentru calculația costurilor de producție.

Conceptele-cheie tratate în lecție/capitol

Procedeul suplimentării: modalitatea de calcul a costului de producție prin însumarea cheltuielilor directe cu cote de cheltuieli indirecte.

Procedeul suplimentării, în forma clasică presupune împărțirea cheltuielilor de repartizat la suma bazelor şi înmulțirea rezultatului (K_S) cu fiecare bază de repartizare.

Procedeul suplimentării, în forma cifrelor relative la structură, presupune înmulțirea cheltuielilor de repartizat cu ponderile fiecărei baze de repartizare (G_J) în totalul bazelor.

Procedeul defalcării de cote pro-rata temporis, presupune repartizarea cheltuielilor asupra sectoarelor sau purtătorilor care le-au ocazionat, prin cote părți stabilite în urma raportării valorii lor totale, la numărul perioadelor de gestiune asupra cărora se repartizează.

Repartizarea este un procedeu matematic prin care o sumă (cheltuielile indirecte) se împarte proporțional cu nişte numere (baze de repartizare). Deşi procedeul este convențional, între cheltuiala de repartizat şi bazele de repartizare trebuie să existe o anumită relație (legătură) rațională de cauzalitate.

Baza sau criteriul convențional de repartizare, este mărimea care exprimă cel mai bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile de repartizat şi baza de repartizare aleasă.

Baze de repartizare de natură tehnică se consideră a fi acei parametri cu caracter fizic (tehnic) care prin mărimea lor condiționează valoarea (mărimea) cheltuielilor de repartizat, de exemplu: suprafața spațiului productiv ocupat, volumul încăperilor cu atmosferă încălzită, ori cu atmosferă condiționată, puterea instalată a motoarelor, numărul locurilor de lampă pentru iluminat, numărul de ore maşină etc.

Bazele (cheile) de repartizare cu caracter economic exprimă prin intermediul unor mărimi economice (valoarea consumului de materii prime şi materiale directe, salariile directe, cheltuielile directe de industrializare, totalul cheltuielilor directe de fabricație etc.) măsura în care diferite structuri ale întreprinderii, activitățile desfăşurate, dar mai ales purtători, preiau cote din totalul cheltuielilor indirecte (comune).

Lista subiectelor pentru pregătirea în vederea evaluării finale (examen):

Procedeul suplimentării în forma cifrelor (numerelor) relative de structură,
Procedeul suplimentării în forma coeficientului unic,
Evaluarea şi contabilizarea producției în curs de execuție de la începutul perioadei,
Evaluarea şi contabilizarea producției în curs de execuție de la sfârşitul perioadei,
Procedeul suplimentarii în varianta coeficienților diferențiați şi selectivi,
Procedeul defalcării în cote părți în raport cu perioadele de gestiune,
Calculul costului de producție în condiții de subactivitate,
Clasificarea bazelor de repartizare

REZUMAT PRIVIND SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL PROCEDEELOR DE SUPLIMENTARE (REPARTIZARE)

Procedeul suplimentării, clasifică cheltuielile de producție în cheltuieli directe şi indirecte.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări şi protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica şi atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Costul de producție (C_P) reprezintă totalitatea cheltuielilor de exploatare (pe grupe de cheltuieli sau articole de calculație) ***ocazionate*** de producerea unui anumit produs, lucrare, serviciu (obiect de calculație - P,L,S): $C_{P(P,L,S)} = \sum CH_i$ (1)

Împărțirea cheltuielilor în **cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte** face ca relația costului de producție (1) al unui obiect de calculație - P,L,S, să exprime suplimentarea cheltuielilor directe, cu cote de cheltuieli indirecte, astfel:

$C_{PJ(P,L,S)} = \sum Ch.(J)_i = \sum Ch._{DIR.(J)} i + \text{cot}\breve{a}\,(J) \sum Ch._{IND.PROD.} i$ (2) în care *"i"* sunt articole de calculație (materii prime, materiale, salarii, energie ş.a.) şi *"j"* obiecte de calculație.

Cheltuielile directe se identifică încă de la începutul perioadei ca aparținând obiectului de calculație *"j"* iar cheltuielile indirecte de producție (secție): cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor - CIFU, cheltuieli generale de secție - CGS, cheltuieli administrativ gospodăreşti de secție – CAGS se identifică pe sectoare (secții) de producție fiind comune tuturor produselor fabricate şi sunt cunoscute în totalitate, de regulă, **la sfârşitul perioadei**.

"Cota J" reprezintă o parte din cheltuielile indirecte de producție sau indirecte generale determinate rațional ca fiind legate de fabricația produsului.

Dacă ținem cont şi de cheltuielile producției în curs de execuție (neterminată), $CPÎCE_0$ – la începutul perioadei şi $CPÎCE_1$ - la sfârşitul perioadei, atunci relația (3), devine:

$$C_{PJ(P,L,S)} = \sum Ch.(J)_i = \sum Ch._{DIR.(J)} i + \text{cot}\breve{a}\,(J) \sum Ch._{IND.PROD.} i + CPÎCE_0 - CPÎCE_1 \quad (3)$$

Notă: La cheltuielile ocazionate colectate se adaugă cheltuielile producției neterminate de la începutul perioadei (reportate din perioada anterioară) şi se scad cheltuielile producției neterminate de la sfârşitul perioadei (pentru a rămâne numai cheltuielile producției finite).

Repartizarea este de fapt un procedeu matematic prin care o sumă (cheltuielile indirecte) se împarte proporțional cu nişte numere (baze de repartizare). Deşi procedeul este convențional, între cheltuiala de repartizat şi bazele de repartizare trebuie să existe o anumită relație (legătură) rațională de cauzalitate.

PROCEDEUL SUPLIMENTĂRII în forma clasică (sau a coeficientului unic)

Acest procedeu se aplică în cazul în care purtătorii de costuri şi sectoarele de cheltuieli sunt considerate în calculație drept entități de sine stătătoare fiind inacceptabilă omogenizarea sau compararea unora dintre ele.

Calculul costului de producție prin **însumarea cheltuielilor directe** cu **cote de cheltuieli indirecte**, se numeşte **procedeul suplimentării** şi stabileşte modul concret de calcul al cotelor de cheltuieli indirecte imputate (repartizate) rațional asupra obiectelor de calculație - **PLS** (produse, lucrări, servicii).

În această formă, procedeul suplimentării presupune stabilirea unor baze (criterii) de repartizare raționale legate cauzal de obiectele de calculație.

Pentru determinarea cotelor de cheltuieli indirecte procedeul, în forma clasică, presupune împărțirea cheltuielilor de repartizat la suma bazelor şi înmulțirea rezultatului (K_S) cu fiecare bază de repartizare:

$$Cota_J = \frac{Ch_{IND.}}{\sum B_j} \times B_j = K_s \times B_j \quad (4)$$

PROCEDEUL SUPLIMENTĂRII în forma cifrelor (numerelor) relative de structură

Procedeul este folosit pentru repartizarea şi delimitarea cheltuielilor indirecte pe genuri de activități, pe sectoare sau zone de cheltuieli şi în final pe purtătorii de costuri (**PLS** - produse, lucrări, servicii ş.a.).

Pentru detereminarea cotelor de cheltuieli indirecte, procedeul, în forma cifrelor relative la structură, presupune înmulțirea cheltuielilor de repartizat cu ponderile fiecărei baze de repartizare (G_J) în totalul bazelor:

$$Cota_J = Ch_{IND.} \times \frac{B_j}{\sum B_j} = Ch_{IND} \times G_j \quad (5)$$

Coeficienții de structură pot fi folosiți şi sub forma unor serii multiple având caracter diferențiat ori selectiv, dacă se au în vedere criterii diferite de repartizare şi respectiv traseul produselor prin secțiile de fabricație.

Procedeul poate fi întâlnit în variantele coeficienților diferențiați (pe fiecare fel sau subgrupă de cheltuieli) şi a coeficienților selectivi (pe obiecte de calculație - P,L,S).

CALCULUL COSTULUI DE PRODUCȚIE ÎN CAZUL CÂND UNITATEA NU UTILIZEAZĂ ÎNTREAGA CAPACITATE DE PRODUCȚIE

În aceste condiții, **cheltuielile directe** ale produselor, legate de nerealizarea întregii capacității de producție ca şi ale rebuturilor sunt relativ uşor de determinat şi se deduc din totalul cheltuielilor directe. Problema care se ridică este dacă şi toate cheltuielile indirecte colectate se vor repartiza asupra produselor finite valide obținute. Reglementările stabilesc că, în acest caz, din totalul cheltuielilor indirecte se va deduce (scădea) o cotă S_A de cheltuieli denumită subactivitate (activitate redusă - pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul producției, orele de funcționare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităților de producție sau alți factori).

În costul subactivității vor fi incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producției, şi se va determinata cu formula:

$$S_A = C_F \times \left(1 - \frac{N_r}{N_n}\right) \quad (6)$$

în care: C_F sunt costurile fixe; N_r este nivelul real (realizat) al activității; N_n este nivelul normal (planificat) al activității iar raportul N_R/N_N este numit grad de activitate.

Costul de producție, în aceste condiții, devine:

$$C_{PJ(P,L,S)} = \sum Ch._{DIR.(J)} i + \cot\breve{a}\,(J)\left(\sum Ch._{IND.PROD.} - S_A\right)/\,i + CP\hat{I}CE_0 - CP\hat{I}CE_1 \quad (7)$$

Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul producției, orele de funcționare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităților de producție sau alți factori. În costul subactivității vor fi incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producției.

PROCEDEUL SUPLIMENTĂRII ÎN VARIANTA COEFICIENȚILOR DIFERENȚIAȚI ŞI SELECTIVI

Acest procedeu derivat din procedeul suplimentării, presupune repartizarea cheltuielilor indirecte cu ajutorul unor coeficienți care diferă de la un fel de cheltuială la altul. Se aplică în special pentru repartizarea cheltuielilor indirecte asupra sectoarelor de cheltuieli, fiecare coeficient de suplimentare calculându-se în raport cu o altă bază de repartizare. Procedeul se utilizează şi pentru repartizarea cheltuielilor indirecte de producție dacă sunt grupate pe destinații: CIFU (cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor), CGS (cheltuieli generale de secție) şi CAGS (cheltuieli administrativ gospodăreşti de secție).

Varianta coeficienților selectiv se utilizează numai pentru repartizarea pe purtătorii de costuri a cheltuielilor indirecte de producție ocazionate de procesul de producție.

Varianta presupune pe lângă folosirea unor baze (criterii) repartizare, care diferă de la un fel de cheltuială sau o subcategorie de cheltuieli la alta, şi alegerea sau selectarea produselor asupra cărora trebuie repartizate respectivele cheltuieli.

PROCEDEUL DEFALCĂRII ÎN COTE PĂRȚI ÎN RAPORT CU PERIOADELE DE GESTIUNE

Acest procedeu numit şi procedeul defalcării de cote pro-rata temporis, presupune repartizarea cheltuielilor asupra sectoarelor sau purtătorilor care le-au ocazionat, prin cote părți stabilite în urma raportării valorii lor totale, la numărul etapelor (perioadelor de gestiune) asupra cărora se repartizează.

Calculul cotelor medii de cheltuieli se efectuează potrivit formulei:

$\overline{Ch} = \frac{\sum_i Chi}{N}$, în care:

$\overline{Ch}$ - reprezintă cota medie de cheltuieli care trebuie inclusă în costul producției dintr-o perioadă de gestiune dată;

Ch - suma cheltuielilor de repartizat pe purtători sau pe sectoare de cheltuieli;

i - categoria (felul) cheltuielii de repartizat;

N - numărul perioadelor de gestiune asupra cărora se referă cheltuielile de repartizat.

Acest procedeu se foloseşte pentru a repartiza pe purtători sau pe sectoare unele categorii de cheltuieli de valoare mare, cum ar fi: cheltuielile de constituire, cheltuielile de cercetare dezvoltare, contravaloarea programelor informatice, valoarea lucrărilor de construcții-montaj, de modernizare şi amenajare executate la mijloace fixe luate cu chirie, cheltuielile înregistrate în avans (zise şi anticipate), contravaloarea echipamentului de protecție, echipamentului de lucru şi îmbrăcămintea specială distribuită ş.a.

Valoarea totală a acestor cheltuieli este stabilită de întreprindere pe bază de documente contabile.

Numărul perioadelor de gestiune asupra cărora trebuie repartizate este precizat prin texte de lege ori prin contracte, inclusiv prin contractul colectiv de muncă

CLASIFICAREA BAZELOR DE REPARTIZARE

Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție, asupra produselor fabricate se face, aşa cum s-a mai arătat, proporțional cu o anumită bază sau criteriu convențional de repartizare, care exprimă cel mai bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile de repartizat şi baza de repartizare aleasă. Spre exemplu, proporția în care se face repartizarea trebuie astfel stabilită, încât costul fiecărui produs să fie afectat cu o cotă parte din cheltuielile indirecte de producție, care să corespundă cât mai exact consumului real ocazionat de produsul respectiv. Baza de repartizare trebuie să fie aceeaşi ca natură pentru toate produsele asupra cărora se repartizează o anumită categorie de cheltuieli indirecte dintr-o perioadă oarecare de gestiune.

Utilizarea corectă a bazelor pentru repartizarea cheltuielilor comune pe activităţi, pe sectoare ori pe purtători, depinde în bună măsură de cunoaşterea naturii şi conţinutului acestor baze.

a) Astfel, după natura lor, bazele (criteriile) de repartizare pot fi grupate în: baze de repartizare cu caracter tehnic şi baze de repartizare cu caracter economic.

Baze (chei) de repartizare de natură tehnică se consideră a fi acei parametri cu caracter fizic (tehnic) care prin mărimea lor condiţionează valoarea (mărimea) cheltuielilor de repartizat, de exemplu: suprafaţa spaţiului productiv ocupat, volumul încăperilor cu atmosferă încălzită, ori cu atmosferă condiţionată, puterea instalată a motoarelor, numărul locurilor de lampă pentru iluminat, numărul de ore maşină etc. Asemenea baze sunt folosite cu precădere pentru repartizarea diferitelor cheltuieli indirecte (comune) pe sectoare şi numai rareori pentru repartizarea anumitor cheltuieli pe purtători (ex. numărul de ore maşină folosit în scopul repartizării cheltuielilor de întreţinere şi funcţionare a utilajului în costul produselor).

Bazele (cheile) de repartizare cu caracter economic exprimă prin intermediul unor mărimi economice (valoarea consumului de materii prime şi materiale directe, salariile directe, cheltuielile directe de industrializare, totalul cheltuielilor directe de fabricaţie etc.) măsura în care diferite structuri ale întreprinderii, activităţile desfăşurate, dar mai ales purtători, preiau cote din totalul cheltuielilor indirecte (comune).

b) Din punct de vedere al omogenităţii conţinutului lor, bazele de repartizare se clasifică în baze de repartizare simple şi baze de repartizare complexe.

Bazele de repartizare simple au un conţinut unitar sau omogen, fiind formate dintr-un singur element valoric (economic) sau tehnic; exemple: salariile directe, valoarea consumului de materii prime, cantitatea de energie electrică folosită pentru fabricarea produselor, număr de ore-maşină normate (sau timpul normat) ori efective etc.

Bazele de repartizare complexe sunt formate din mai multe elemente, a căror utilizare în comun este impusă de repartizarea mai exactă a cheltuielilor indirecte în costul producţiei (ex. totalul cheltuielilor directe, cheltuielile indirecte antecalculate, cheltuielile de industrializare, numărul de ore maşină echivalente etc.).

Indiferent de caracterul şi conţinutul său, o bază de repartizare este folosită judicios dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii:

- **între baza de repartizare şi cheltuielile de repartizat există un raport de cauzalitate, un raport de interdependenţă.** Aceasta, întrucât mărimea cotei de cheltuieli indirecte dintr-o categorie dată, ce revine pe gen de activitate, sector sau purtător, depinde totdeauna de mărimea bazei de repartizare care-l caracterizează în totalul bazelor. Această condiţie nu poate fi luată în considerare atunci când nivelul bazei de repartizare este prea mic faţă de cheltuielile de repartizat;
- **baza de repartizare** este utilizată pentru repartizarea unei singure cheltuieli sau cel mult a unei anumite grupe de cheltuieli indirecte, constituite după posibilitatea repartizării în raport cu respectiva bază;
- **utilizarea bazei** (sau criteriului) respectivă este posibilă şi recomandabilă, tuturor sau cel puţin majorităţii întreprinderilor dintr-un anumit sector, în condiţii similare, deoarece altfel nu se poate vorbi de comparabilitatea costurilor între întreprinderile având acelaşi obiect de activităţi;
- **atât în antecalculul costurilor** cât şi în postcalcul, este necesar să se utilizeze aceleaşi baze de repartizare, pentru a se asigura comparabilitatea între costurile efective şi cele antecalculate (planificate, bugetate etc.);
- **bazele de repartizare** odată alese, trebuie să se utilizeze mai mulţi ani şi mai ales să nu se schimbe în cursul anului, deoarece altfel s-ar afecta posibilitatea comparării dinamice a costului pe produs.

Exemple de baze de repartizare:
În funcție de particularitățile tehnologiei şi organizării producției din cadrul unității în cauză, drept criterii sau baze de repartizare a cheltuielilor indirecte de producție, după cum s-a mai arătat, pot fi: cheltuielile cu consumul de materii prime şi materiale directe, salariile directe, totalul cheltuielilor de prelucrare, numărul orelor de funcționare a utilajelor etc.

Spre deosebire de repartizarea cheltuielilor indirecte de producție care se face, în general, pe bază de coeficienți diferențiați pe secții şi categorii de cheltuieli (cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor şi cheltuieli generale ale secției) sau pe baza de coeficienți selectivi, repartizarea cheltuielilor generale de administrație se face pe bază de coeficient unic sau global. Acest coeficient se calculează, ca şi în cazul precedent, în funcție de o anumită bază sau criteriu de repartizare, care poate să fie una din cheltuielile directe amintite în etapa anterioară, dar, în general, baza de repartizare în acest caz o constituie costul de producție.

Repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra produselor fabricate presupune adău-garea la costul de producție al produselor pe lângă o cotă de cheltuieli generale de administrație, şi a cheltuielilor de desfacere pe care le-au ocazionat, iar în cazul în care identificarea lor pe produs nu este posibilă, ele pot fi repartizate asupra costului produselor respective, proporțional cu greutatea sau volumul produselor livrate sau prin alte criterii.

APLICAȚII TEMATICE

TEST TIP **„CORESPONDENȚĂ (MATCHING)"**

În tabelul următor sunt prezentate, dispuse într-o ordine întâmplătoare, asertiuni privind bazele de repartizare ale cheltuielilor indirecte de producție.

a	Bazele de repartizare de natură tehnică	***1***	exprimă prin intermediul unor mărimi economice măsura în care diferiți purtători, preiau cote din totalul cheltuielilor indirecte
b	Bazele de repartizare cu caracter economic	***2***	au un conținut unitar sau omogen, fiind formate dintr-un singur element valoric (economic) sau tehnic.
c	Bazele de repartizare simple	***3***	Sunt formate din mai multe elemente, a căror utilizare în comun este impusă de repartizarea mai exactă a cheltuielilor indirecte în costul producției
d	Bazele de repartizare complexe	***4***	Trebuie să fie utilizate pentru repartizarea unei singure cheltuieli sau cel mult ale unei anumite grupe de cheltuieli indirecte
e	Bazele de repartizare	***5***	se consideră a fi acei parametri cu caracter fizic care prin mărimea lor condiționează mărimea cheltuielilor de repartizat

Să se realizeze corespondență între trăsăturile acestora şi bazele de repartizare.

RĂSP.: *DIF.:* *mediu*

1 = ***b***
2 = ***c***
3 = ***d***
4 = ***e***
5 = ***a***

PUNCTAJ (SCORING): 8
TIMP DE LUCRU (minute) 10

Notă: Se acordă câte **1,6 puncte** pentru fiecare **corespondență** corect realizată.

TEST TIP **“CORESPONDENȚĂ (MATCHING)”**

Sunt date următoarele procedee de calcul al costurilor de producție şi relațiile lor de calcul reprezentative.

Să se atribuie fiecărui procedeu relația de calcul reprezentativă.

RELAȚIA DE CALCUL		PROCEDEUL	
a	$Cu = \frac{Sold\ 922_{ST}}{Q\ alte\ secții}$	PROCEDEUL DEDUCERII VALORII PRODUSELOR SECUNDARE	**1**
b	$Chvu = \frac{Ch\max - Ch\min}{Q\max - Q\min}$	PROCEDEUL (CALCULUI) ALGEBRIC	**2**
c	$C_{UP} = \frac{\sum Ch_i - [(q_{SV} \times p - Ch_S) + (q_{SU} \times p)]}{Q_P}$	PROCEDEUL CELOR MAI MICI PĂTRATE	**3**
d	$\begin{cases} Cu1 \times Q1 = Ch1 + q21 \times Cu2 \\ Cu2 \times Q2 = Ch2 + q12 \times Cu1 \end{cases}$	PROCEDEUL CALCULELOR ITERATIVE	**4**
e	$Chvu = \frac{\sum (XY)i}{\sum X^2 i}$	PROCEDEUL PUNCTELOR DE MINIM ŞI DE MAXIM	**5**

RĂSP.: *DIF.:* *greu*

1* = *c
2* = *d
3* = *e
4* = *a
5* = *b

PUNCTAJ (SCORING): 8
TIMP DE LUCRU (minute) 15

Notă: Se acordă câte **1,6 puncte** pentru fiecare **corespondență** corect realizată.

Tema nr. 5 - SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL PROCEDEELOR DE CALCUL AL COSTULUI PE UNITATEA DE PRODUS (UNITAR)

Introducere la tema tratată

Obiectul calculației costurilor îl poate reprezenta costul unui produs finit, o lucrare, un serviciu, un semifabricat, o piesă, un lot sau o serie de produse, un ansamblu sau un subansamblu, o anumită operație sau o oră de lucru la o maşină sau la un grup de maşini, o fază sau un stadiu de fabricație, o comandă etc.

Diversitatea obiectului calculației costurilor este dată de: natura ramurii economice, obiectul activității unității economice şi complexitatea acestuia, particularitățile procesului de fabricație şi modul de organizare a producției şi a muncii etc.

Produsul sau producția pentru care se calculează costul, în expresie monetară, se poate exprima cu ajutorul unei unități de măsură omogenă, care poartă denumirea de **unitate de calculație**. Aceasta trebuie să corespundă formei de prezentare, stării de agregare fizico - chimice şi altor caracteristici ale produselor. În funcție de natura lor, se întâlnesc două feluri de unități de măsură, sau de calculație: unități de măsură **fizice** sau naturale, şi unități de măsură **convenționale**.

Obiectivul principal al temei îl reprezintă cunoaşterea principalelor procedee de calculație a costului pe unitatea de calculație (unitatea de produs).

Conceptele-cheie tratate în lecție/capitol

PROCEDEUL DIVIZIUNII SIMPLE: aplicabil în cazul fabricării unor cantități de produse perfect omogene.

PROCEDEUL CANTITATIV: aplicabil în cazul fabricării produselor asociate (colaterale, simultane sau cuplate) cu valori de întrebuințare apropiate

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT: aplicabil în cazul fabricării produselor finite sau semifabricate diferite, dintre care cel puțin două să fie considerate produse principale;

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INVERS: aplicabil în cazul fabricării produselor pentru care cheltuielile sau o parte din acestea se modifică invers proporțional cu anumiți parametrii (cheltuielile de prelucrare de finețe când cheltuielile sunt cu atât mai mari cu cât dimensiunea de prelucrare a reperelor este mai mică).

PROCEDEUL ECHIVALĂRII CANTITATIVE A PRODUSULUI SECUNDAR CU PRODUSUL PRINCIPAL: se aplică în acele întreprinderi industriale la care se obțin din procesul de producție un produs principal şi unul sau mai multe produse care se consideră secundare.

PROCEDEUL DEDUCERII VALORII PRODUSELOR SECUNDARE: (procedeul restului, procedeul valorii rămase): se utilizează pentru determinarea costului unitar pentru procese de producție din care se obțin concomitent un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare.

Lista subiectelor pentru pregătirea în vederea evaluării finale (examen):

- PROCEDEUL DIVIZIUNII SIMPLE
- PROCEDEUL CANTITATIV
- PROCEDEUL CIFRELOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN MĂRIMI ABSOLUTE
- PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT
- PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INVERS
- PROCEDEUL ECHIVALĂRII CANTITATIVE A PRODUSULUI SECUNDAR CU PRODUSUL PRINCIPAL
- PROCEDEUL DEDUCERII VALORII PRODUSELOR SECUNDARE

REZUMAT PRIVIND SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL PROCEDEELOR DE CALCUL AL COSTULUI UNITAR

PROCEDEUL DIVIZIUNII SIMPLE

Acest procedeu este folosit pentru calculul costului unitar de producție (pe unitatea fizică de produs sau pe bucată) în cazul fabricării unor cantități de produse perfect omogene, conform următoarei relații matematice:

$C_U = \frac{\sum_i Ch_i}{qj}$, în care:

C_U - reprezintă costul unitar;

j - produsul (felul său);

Ch - mărimea cheltuielilor de producție dintr-un anumit articol de calculație;

i - articolele de calculație;

q - cantitatea de produse pentru care se calculează costul.

Procedeul diviziunii simple este mai puțin utilizat, deoarece presupune o producție perfect omogenă, caz mai rar întâlnit în producția industrială modernă.

PROCEDEUL CANTITATIV

Procedeul presupune calculul unui **cost unitar mediu** al produselor asociate (colaterale, simultane sau cuplate) cu valori de întrebuințare apropiate, ca raport dintre totalitatea cheltuielilor efectuate şi totalitatea cantităților obținute: $\overline{C_U} = \frac{\sum_i Ch_i}{\sum_j q_j}$, în care:

Cu - reprezintă costul unitar mediu pe produs;

Ch - mărimea a cheltuielilor de producție dintr-un anumit articol de calculație;

i - articolele de calculație;

q - cantitatea obținută dintr-un anumit produs, exprimată cu ajutorul aceleiaşi unități de măsură;

j - felul produselor obținute din fabricație.

Costul unitar efectiv pentru produsele la care intervin reutilizări sau pierderi tehnologice se determină înmulțind **costul unitar mediu** cu raportul dintre **cantitatea fabricată** dintr-un anumit produs şi **cantitatea utilizată** din acel produs (cantitatea fabricată din care se scade cantitatea pierdută): $\boldsymbol{C_{Uef} = \overline{C_U} \times \frac{q_{fabricat}}{q_{utilizat}}}$.

Procedeul se aplică limitat în industria chimică şi petrolieră în special atunci când se separă produse dintr-un proces de amestec.

PROCEDEE DE ECHIVALENȚĂ

PROCEDEUL CIFRELOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN MĂRIMI ABSOLUTE

Prin acest procedeu se echivalează cantitatea de produse obținute dintr-un sortiment, în funcție de o caracteristică aleasă (parametru de produs). Conform procedeului, se totalizează întreaga cantitate echivalată şi se raportează cheltuielile colectate la cantitatea echivalată obținându-se un **cost unitar echivalent** (sau convențional) pe unitatea de

parametru. În final, pentru calculul **costului unitar al fiecărui** produs se înmulţeşte **costul unitar echivalent** pe unitatea de parametru cu parametrul respectiv.

Costul total al sortimentului se obţine înmulţind **costul unitar** al produsului cu cantitatea de produse obţinute din sortimentul respectiv.

De exemplu, pentru obţinerea unor sortimente de produse A, B, C, ... se colectează cheltuielile Ch_i. Din fiecare sortiment se obţin cantităţile q_A, q_B, q_C, ... iar produsele au respectiv caracteristicile (fizice, economice - spre exemplu masele m_A, m_B, m_C ...... în kg) care sunt considerate parametrii de produs, P_A, P_B, P_C.

Costul unitar echivalent sau convenţional va fi:

$$C_{UC} = \frac{\sum Ch_i}{\sum (q \times P)_j} = \frac{\sum Ch_i}{q_A \times P_A + q_B \times P_B + q_C \times P_C + ...};$$

se observă că numitorul expresiei reprezintă greutatea totală a produselor fabricate, iar **costul unitar convenţional** *(C_{UC})* va fi exprimat în unităţi monetare per kilogram.

Costul unitar al produselor A, B, C, va fi $C_{UJ} = C_{UC} \times P_J$, respectiv costul pe kg (unitatea de parametru) înmulţit cu numărul de kilograme (parametrul de produs) în care J = A, B, C ....

Costul total al lotului sau sortimentului este $C_J = q_J \times C_{UJ}$, respectiv cantitatea fiecărui lot, înmulţită cu costul unitar al produselor din lot:

$(C_A = q_A \times C_{UA};\ C_B = q_B \times C_{UB};\ C_C = q_C \times C_{UC})$.

Problema principală a acestui procedeu este stabilirea indicilor de echivalenţă care servesc pentru repartizarea cheltuielilor de producţie pe fiecare produs. De aceea, este necesar ca cifrele de echivalenţă adoptate (parametrii) să reprezinte cât mai precis gradul de participare al fiecărui produs la formarea cheltuielilor de repartizat.

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENŢĂ ÎN RAPORT DIRECT

Procedeul se utilizează pentru determinarea costului unitar în cazurile în care:

- cu aceleaşi cheltuieli de manoperă şi materii prime se realizează, de regulă simultan produse finite sau semifabricate diferite, dintre care cel puţin două să fie considerate produse principale;

- acelaşi material se prelucrează sub diverse forme, cu cheltuieli de manoperă diferite; produsele obţinute fac parte din aceleaşi tipuri, sorturi, dimensiuni, sau au calităţi diferite.

Repartizarea cheltuielilor pentru astfel de produse se face în funcţie de una sau mai multe din **caracteristicile lor tehnice**, precum: greutăţi, lungimi, volume, suprafeţe, diametre sau de **caracteristicile lor fizico - chimice**, precum: densităţi, putere calorică, sau chiar de anumiţi indicatori **economici** (preţuri de vânzare, marje brute de profit). Aceste caracteristici sunt denumite **parametrii de produs** şi pot fi utilizate în valorile lor absolute (neraportate) sau raportate (relative) între ele.

Conform procedeului indicilor de echivalenţă în raport direct produsele se exprimă unele în raport cu celelalte (de fapt parametrii care definesc produsele). Astfel, dacă luăm drept bază (de comparaţie) produsul A ($P_{bază} = P_b = P_A$), se poate spune că, spre exemplu, produsul B, face (echivalează) cât 2 produse A (dacă are parametrul P_B de două ori mai mare decât P_A) iar produsul C o dată şi jumătate (dacă are parametrul P_C de 1,5 ori mai mare decât P_A). Matematic acest lucru se scrie prin raportarea parametrilor de produs, la parametrul ales drept bază, rapoarte numite indici de echivalenţă (în raport direct), parametrul de bază fiind plasat la numitorul raportului:

$K_A = \frac{P_A}{P_{bază}} = \frac{P_A}{P_A} = 1$; $K_B = \frac{P_B}{P_{bază}} = \frac{P_B}{P_A} = 2$; $K_C = \frac{P_C}{P_{bază}} = \frac{P_C}{P_A} = 1{,}5$

Cantitatea echivalentă, exprimată în produsul luat drept bază de echivalare (A în cazul de față) este $Q_C = \Sigma(q \times K)_J = q_A \times K_A + q_B \times K_B + q_C \times K_C$.

Costul unitar convențional, al produsului considerat bază de echivalare - A, este:

$$C_{UC} = \frac{\sum Ch_i}{\sum (q \times K)_j} = \frac{\sum Ch_i}{q_A \times K_A + q_B \times K_B + q_C \times K_C}$$

iar costurile unitare vor fi obținute prin înmulțirea costului unitar convențional (de fapt al produsului care a fost ales drept bază) cu rapoartele (indicii) de echivalență respectiv K_A, K_B şi K_C.

Metodologia de calcul este ilustrată în tabelul de mai jos:

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT	
Metodologia de calcul	***Relația de calcul***
1) Alegerea parametrilor care servesc pentru calculul indicilor de echivalență şi alegerea produsului care serveşte drept bază de comparație. (la indicii de echivalență calculați ca raport direct se ia drept bază de comparație oricare din cele "n" produse fabricate)	$\mathbf{P_J}$ $\mathbf{P_b}$
2) Calculul indicilor de echivalență, simpli calculați ca raport direct (*Kj* = indicele de echivalență corespunzător unui produs *"j"* *Pj* = mărimea parametrului corespunzător produsului pentru care se calculează indicele de echivalență; Pb = *mărimea parametrului corespunzător produsului ales drept bază de comparație.)*	$K_J = \frac{P_J}{P_b}$
***3)** Echivalarea calculatorie a producției fabricate prin transformarea ei în unități de măsură convenționale (unul dintre produse).* (*Qc* = cantitatea totală de produse exprimată în unități convenționale; *q* = cantitatea dintr-un produs exprimată în unități de măsuri fizice; *K* = indicele de echivalență corespunzător unui produs; j = *felul (numărul) produselor.)*	$Qc = \sum (q \times K)_J$
***4)** Calculul costurilor pe unitatea convențională (unitar echivalent)* (C_{uc} = costul unei unități convenționale de produs; *Ch* = cheltuielile de producție pe articole de calculație; i = *articolul de calculație)*	$C_{uc} = \frac{\sum Ch_i}{Qc}$
***5)** Calculul costului pe unitatea fizică de produs (unitar)* (*C* = costul unitar pe produs; j = *felul produselor;)*	$Cuj = Kj \times C_{uc}$

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INVERS

Procedeul se aplică în cazul când cheltuielile sau o parte din acestea se modifică invers proporțional cu anumiți parametrii (cazul cheltuielilor de prelucrare de finețe când cheltuielile sunt cu atât mai mari cu cât dimensiunea de prelucrare a reperelor este mai mică).

Procedeul este asemănător cu procedeul indicilor de echivalență în raport direct cu mențiunea că se va lua drept bază de echivalare produsul cu parametrul cel mai mic iar acesta

se va plasa la numărătorul rapoartelor (indicilor) de echivalență - K_J, unde ***J*** sunt produsele A, B, C ... (pentru a se menține relația de invers proporționalitate).

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INVERS	
Metodologia de calcul	***Relația de calcul***
1) Alegerea parametrilor care servesc pentru calculul indicilor de echivalență şi alegerea produsului care serveşte drept bază de comparație. *(- la indicii de echivalență calculați ca raport invers se ia drept bază de comparație produsul cu mărimea parametrului cea mai mică deoarece o parte din cheltuielile de producție repartizabile (de regulă cele de prelucrare) se află în raport invers proporțional falǎ de mărimea unui anumit parametru care exprimă efortul de fabricație.)*	$\mathbf{P_J}$ $\mathbf{P_b}$
2) Calculul indicilor de echivalență, simpli calculați ca raport direct (*Kj* = indicele de echivalență corespunzător unui produs *"j"* *Pj* = mărimea parametrului corespunzător produsului pentru care se calculează indicele de echivalență; Pb = *mărimea parametrului corespunzător produsului ales drept bază de comparație.)*	$K_J = \frac{P_b}{P_J}$
***3)** Echivalarea calculatorie a producției fabricate prin transformarea ei în unități de măsură convenționale (unul dintre produse).* (*Qc* = cantitatea totală de produse exprimată în unități convenționale; *q* = cantitatea dintr-un produs exprimată în unități de măsuri fizice; *K* = indicele de echivalență corespunzător unui produs; j = *felul (numărul) produselor.)*	$Qc = \sum(q \times K)$
***4)** Calculul costurilor pe unitatea convențională (unitar echivalent)* (C_{uc} = costul unei unități convenționale de produs; *Ch* = cheltuielile de producție pe articole de calculație; i = *articolul de calculație)*	$C_{uc} = \frac{\sum Ch_i}{Qc}$
***5)** Calculul costului pe unitatea fizică de produs (unitar)* (*C* = costul unitar pe produs; j = *felul produselor;)*	$Cuj = Kj \times C_{uc}$

PROCEDEUL ECHIVALĂRII CANTITATIVE A PRODUSULUI SECUNDAR CU PRODUSUL PRINCIPAL

Procedeul se aplică în acele întreprinderi industriale la care se obțin din procesul de producție un produs principal şi unul sau mai multe produse care se consideră secundare: schelele petroliere, unde pe lângă țiței se obține ca produs secundar gazul de cocs; centralele hidroelectrice, care pe lângă curentul electric produs, livrează terților apă din lacurile lor de acumulare.
Cheltuielile de producție efectuate pentru toate produsele se separă prin transformarea produsului secundar în produs principal.

Pentru determinarea costului unitar pentru procese de producție din care rezultă un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare se utilizează următoarea metodologie:

1. Procedeul presupune utilizarea unei relații de echivalență (E) între produsul secundar şi produsul principal, astfel întreaga producție obținută devine teoretic produs principal:

$q_{SP} = \frac{q_S}{E}$

unde:

q_{SP} = cantitatea de produs secundar transformată în produs principal;

q_S = cantitatea de produs secundar;

E = relația de echivalență.

2. Cantitatea echivalentă (teoretică) de produs principal se obține prin adunarea cantității de produs principal rezultat (Q_P) cu cantitatea de produs secundar transformată în produs principal (q_{SP}):

$Q_{P(teoretic)} = Q_P + q_{SP}$,

unde:

$Q_{P(teoretic)}$ = cantitatea teoretică de produs principal;

Q_P = cantitatea de produs principal;

3. Costul unitar teoretic (convențional) se obține prin raportarea cheltuielilor colectate, la cantitatea teoretică principală:

$$C_{UC} = \frac{\sum Ch_i}{Q_{P(teoretic)}},$$

unde:

C_U = costul unitar al produsului principal teoretic;

Ch = cheltuielile de producție pe articole de calculație (i);

4. Cheltuielile aferente produsului secundar se obțin înmulțind costul unitar convențional C_{UC} cu cantitatea de produs secundar q_{SP} echivalată în produs principal:

$Ch_{qSEC} = q_{SP} \times C_{UC}$

unde:

Ch_{qSEC} = cheltuielile produsului secundar;

5. Costul unitar pe unitatea de produs secundar se obține prin raportarea cheltuielilor respective Ch_{SEC} la cantitatea de produs secundar rezultat q_S

$$C_{US} = \frac{Ch_{qSEC}}{q_S}$$

6. Cheltuielile produsului principal se obțin scăzând din totalul cheltuielilor, cheltuielile aferente produsului secundar.

$Ch_{PR} = Ch_{TOT} - Ch_{qSEC} = \sum Ch_i - Ch_{qSEC}$

7. Costul unitar pe unitatea de produs principal se obține prin raportarea cheltuielilor determinate (rămase), la cantitatea de produs principal fabricat.

$$C_{UP} = \frac{Ch_{PR}}{q_P}$$

Obs: Relația de echivalență - produs principal / produs secundar va conduce la acelaşi raport între costurile unitare ale acestor produse.

PROCEDEUL DEDUCERII VALORII PRODUSELOR SECUNDARE (procedeul restului, procedeul valorii rămase)

Se utilizează pentru determinarea costului unitar pentru procese de producție din care se obțin concomitent un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare.

Costul produsului principal, în astfel de cazuri, se determină fie prin echivalarea produsului secundar în produs principal atunci când se poate stabili sau cunoaşte un raport de echivalare între ele, fie prin metoda deducerii valorii produselor secundare. Prin metoda deducerii, din totalul cheltuielilor efectuate pentru întregul proces de fabricaţie (pe articole de calculaţie) se va deduce valoarea $(q_{SV} \times p)$ a produselor secundare q_{SV} vândute în afara unităţii, la preţul de vânzare p (din care se scad eventualele cheltuieli suplimentare efectuate pentru desfacerea acestora Ch_S) şi valoarea $(q_{SU} \times p)$ a produselor secundare q_{SU} utilizate în întreprindere (evaluată la acelaşi preţ de vânzare).

Costul unitar al produsului principal C_{UP} se obţine raportând cheltuielile rămase, la cantitatea de produs principal:

$$C_{UP} = \frac{\sum Ch_i - [(q_{SV} \times p - Ch_S) + (q_{SU} \times p)]}{Q_P}$$

APLICAŢII TEMATICE

TEST TIP **"RĂSPUNS NUMERIC (NUMERIC RESPONSE)**

O sondă petrolieră produce 59,9 to petrol şi 100 m^3 gaze de sondă. Cheltuielile ocazionate de obţinerea ambelor produse sunt 1.200 u.m. Producţia de gaze de sondă, considerate produs secundar, se echivalează cu producţia de petrol, considerat produs principal, conform relaţiei: 1,0 m^3 gaze sondă = 1,0 kg petrol.

Folosind procedeul echivalării cantitative, determinaţi care este mărimea costului unitar al produsului secundar (u.m. / m^3).

RĂSP.: *0,02* *DIF.:* *greu*

PUNCTAJ (SCORING): 8
TIMP DE LUCRU (minute) 15

REZOLVARE

Pentru determinarea costului unitar pentru procese de producţie din care rezultă un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare se utilizează procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal.

Procedeul presupune utilizarea unei relaţii de echivalenţă (E) între produsul secundar şi produsul principal, ca în situaţia de faţă:

1,0 m$^{\mathbf{3}}$ gaz de sondă (produs secundar) = 1 kg petrol (produs principal).

În aceste condiţii cantitatea echivalentă (teoretică) de produs principal se obţine prin adunarea cantităţii de produs principal rezultat (Q_P) cu cantitatea de produs secundar transformată în produs principal (q_{SP}):

$Q_{P(teoretic)} = Q_P + q_{SP}$, conform regulii de trei simple:

Dacă la	1,0 (m^3 - GS)	....	0,001 (to - P)
Atunci la	q_S (m^3 - GS)	....	q_{SP}

unde:

GS = gaz sondă; to = tone; P = petrol

$$q_{SP} = \frac{100\ (m^3 - GS) \times 0{,}001\ (to - P)}{1{,}0\ (m^3 - GS)} = \frac{0{,}1}{1{,}0}(to - P) = 0{,}1\ to \quad (Petrol)$$

$Q_{P(teoretic)} = Q_P + q_{SP}$ = 59,9 to + 0,1 to = 60,0 to (Petrol)

Costul unitar teoretic (convențional) se obține prin raportarea cheltuielilor colectate, la cantitatea teoretică principală:

$$C_{UC} = \frac{\sum Ch_i}{Q_{P(teoretic)}} = \frac{1.200\ um}{60\ to} = 20\ um / to\ .$$

Cheltuielile aferente produsului secundar se obțin înmulțind costul unitar convențional C_{UC} cu cantitatea de produs secundar q_{SP} echivalată în produs principal:

$Ch_{SEC} = q_{SP} \times C_{UC}$ = 0,1 to × 20 um / to = 2 um

Costul unitar pe unitatea de produs secundar se obține prin raportarea cheltuielilor respective Ch_{SEC} la cantitatea de produs secundar rezultat q_S

$$C_{US} = \frac{Ch_{SEC}}{q_S} = \frac{2\ um}{100\ m^3} = 0{,}02\ um / m^3$$

Cheltuielile produsului principal se obțin scăzând din totalul cheltuielilor, cheltuielile aferente produsului secundar.

$Ch_{PR} = Ch_{TOT} - Ch_{SEC} = 1.200 - 2 = 1.198\ um$

Costul unitar pe unitatea de produs principal se obține prin raportarea cheltuielilor determinate (rămase), la cantitatea de produs principal fabricat.

$$C_{UP} = \frac{Ch_{PR}}{q_P} = \frac{1.198\ um}{59{,}9\ to} = 20\ um / to$$

Obs: Relația de echivalență - produs principal / produs secundar va conduce la acelaşi raport între costurile unitare ale acestor produse (în cazul de față, 1.000).

TEST TIP **"RĂSPUNS NUMERIC (NUMERIC RESPONSE)**

Într-o întreprindere s-au obținut 100 t produs principal A şi 30 t produs secundar B. Cheltuielile totale de producție au fost de 22.000 u.m. Cunoscând ca 5 t produs secundar au fost consumate în întreprindere iar restul au fost vândute la prețul de 500 u.m. / t şi cheltuielile ocazionate de valorificare au fost 5.000 u.m., folosind procedeul deducerii valorii produselor secundare, calculați costul unitar al produsului principal (u.m. / t).

RĂSP.: *120* *DIF.:* *greu*

PUNCTAJ (SCORING): 8
TIMP DE LUCRU (minute) 15

REZOLVARE

Pentru determinarea costului unitar pentru procese de producție din care se obțin concomitent un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare se utilizează procedeul deducerii valorii produselor secundare (procedeul restului, procedeul valorii rămase). **Costul produsului principal**, în astfel de cazuri, se determină fie prin echivalarea produsului secundar în produs principal atunci când se poate stabili sau cunoaşte un raport (o relație) de echivalență între ele, fie prin procedeul deducerii valorii produselor secundare.

Prin procedeul deducerii, din totalul cheltuielilor efectuate pentru întregul proces de fabricație (pe articole de calculație) se va deduce valoarea $(q_{SV} \times p)$ a produselor secundare q_{SV} vândute în afara unității, la prețul de vânzare p (din care se scad eventualele cheltuieli

suplimentare efectuate pentru desfacerea acestora *Ch_S)* şi valoarea *($q_{SU} \times p$)* a produselor secundare q_{SU} utilizate în întreprindere (evaluată la acelaşi preț de vânzare).

Costul unitar al produsului principal C_{UP} se obține raportând cheltuielile rămase, la cantitatea de produs principal:

$$C_{UP} = \frac{\sum Ch_i - \left[\left(q_{SV} \times p - Ch_S\right) + \left(q_{SU} \times p\right)\right]}{Q_P}$$, în care:

q_{SV} = 30 t - 5 t = 25 t; p = 500 u.m. / t
Ch_S = 5.000 u.m.; q_{SU} = 5 t
Ch_i =22.000 u.m.; Q_P = 100 t

$$C_{UP} = \frac{22.000 - \left[\left(25 \times 500 - 5.000\right) + \left(5 \times 500\right)\right]}{100} = \frac{12.000}{100} = 120\ um/t$$

TEST TIP **“RĂSPUNS NUMERIC (NUMERIC RESPONSE)**

Într-o întreprindere s-au obținut 100 t produs principal A şi 30 t produs secundar B. Cheltuielile totale de producție au fost de 22.000 u.m. Cunoscând ca 5 t produs secundar au fost consumate în întreprindere iar restul au fost vândute la prețul de 500 u.m. / t şi cheltuielile ocazionate de valorificare au fost 5.000 u.m., folosind procedeul deducerii valorii produselor secundare, calculați costul unitar al produsului principal (u.m. / t).

RĂSP.: *120* *DIF.:* *greu*

PUNCTAJ (SCORING): 8
TIMP DE LUCRU (minute) 15

REZOLVARE

Pentru determinarea costului unitar pentru procese de producție din care se obțin concomitent un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare se utilizează procedeul deducerii valorii produselor secundare (procedeul restului, procedeul valorii rămase). **Costul produsului principal**, în astfel de cazuri, se determină fie prin echivalarea produsului secundar în produs principal atunci când se poate stabili sau cunoaşte un raport (o relație) de echivalență între ele, fie prin procedeul deducerii valorii produselor secundare.

Prin procedeul deducerii, din totalul cheltuielilor efectuate pentru întregul proces de fabricație (pe articole de calculație) se va deduce valoarea *($q_{SV} \times p$)* a produselor secundare q_{SV} vândute în afara unității, la prețul de vânzare p (din care se scad eventualele cheltuieli
suplimentare efectuate pentru desfacerea acestora *Ch_S)* şi valoarea *($q_{SU} \times p$)* a produselor secundare q_{SU} utilizate în întreprindere (evaluată la acelaşi preț de vânzare).

Costul unitar al produsului principal C_{UP} se obține raportând cheltuielile rămase, la cantitatea de produs principal:

$$C_{UP} = \frac{\sum Ch_i - \left[\left(q_{SV} \times p - Ch_S\right) + \left(q_{SU} \times p\right)\right]}{Q_P}$$, în care:

q_{SV} = 30 t - 5 t = 25 t; p = 500 u.m. / t
Ch_S = 5.000 u.m.; q_{SU} = 5 t
Ch_i =22.000 u.m.; Q_P = 100 t

$$C_{UP} = \frac{22.000 - \left[\left(25 \times 500 - 5.000\right) + \left(5 \times 500\right)\right]}{100} = \frac{12.000}{100} = 120\ um/t$$

Tema nr. 6 - SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL PROCEDEELOR PARTICULARE (PROCEDEE DE SEPARAȚIE A CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE ÎN CHELTUIELI VARIABILE ŞI FIXE, PROCEDEE PRIVIND PRODUCȚIA DE FABRICAȚIE INTERDEPENDENTĂ)

Introducere la tema tratată

După comportamentul lor față de volumul fizic al producției, cheltuielile de producție se împart în cheltuieli variabile şi cheltuieli convențional - constante sau fixe. De foarte multe ori acestea nu sunt explicite. De aceea au fost puse la punct **procedee care separă** componenta cheltuielilor variabile şi componenta fixă a unor cheltuieli indirecte de producție. Două din astfel de procedee sunt prezentate în această temă.

De asemenea, într-o întreprindere industrială este frecvent întâlnit cazul în care secțiile de fabricație îşi **livrează reciproc** produse şi (sau) îşi prestează servicii pentru nevoile lor de producție [xix]. Dacă, spre exemplu, avem în vedere două sectoare, de preparare (captare) a apei industriale S1 şi de preparare (transformare) a energiei electrice în scopuri tehnologice S2, se constată că pentru a produce apa industrială se consumă energie electrică (pentru tratare) iar producerea energiei electrice de joasă tensiune consumă, la rândul ei, apă industrială, ceea ce conferă producției caracter de interdependență şi necesită procedee specifice de calcul.

Obiectivul principal al temei îl reprezintă cunoaşterea principalelor procedee specializate în Contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor.

Conceptele-cheie tratate în lecție/capitol

Cheltuielile variabile sunt acelea care pe total îşi modifică nivelul odată cu modificarea volumului fizic al producției care le-a ocazionat, iar pe unitatea de produs rămân, în general, la acelaşi nivel. Deoarece ele sunt legate de operațiile de fabricare a producției mai poartă denumirea şi de cheltuieli operaționale. Din această categorie fac parte: cheltuielile cu consumul de materii prime, de combustibili şi energie în scopuri tehnologice, salariile de bază ale muncitorilor direct productivi, calculate pentru munca prestată în producție, cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajelor şi mijloacelor de transport ale secțiilor etc.

Cheltuielile convențional - constante sau fixe sunt acelea care nu-şi modifică, în general, nivelul lor total, rămânând fixe, indiferent de modificarea volumului fizic al producției. Pe unitatea de produs, nivelul lor se modifică în raport invers proporțional față de modificarea volumului fizic al producției. Ele nu sunt legate direct de volumul fizic al producției, ci de asigurarea şi menținerea capacității întreprinderii de a produce şi vinde, fiind în funcție de timp. Din această cauză se mai numesc şi cheltuieli de capacitate sau ale perioadei. În această categorie se cuprind: cheltuielile cu amortizarea imobilelor (atunci când se calculează în raport de timp), salariile personalului de conducere, tehnic, economic şi de altă specialitate, administrativ şi de deservire al secției şi al întreprinderii, cheltuieli de birou, cele pentru întreținerea şi repararea clădirilor, cele pentru încălzit, iluminat şi forță motrice în scopuri administrativ - gospodăreşti etc.

Fabricația interdependentă este activitatea care depinde de o altă fabricație şi reciproc.

Lista subiectelor pentru pregătirea în vederea evaluării finale (examen):

- Procedee de separație a cheltuielilor de producție în cheltuieli variabile şi fixe.
- Procedeul celor mai mici pătrate
- Procedeul punctelor de minim şi de maxim
- Procedee de evaluare şi calculare a costurilor privind producția de fabricație interdependentă
- Procedeul calculelor iterative
- Procedeul calculului algebric

REZUMAT PRIVIND SISTEMUL INFORMAȚIONAL AL PROCEDEELOR DE SEPARAȚIE A CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE ÎN CHELTUIELI VARIABILE ŞI FIXE

PROCEDEUL CELOR MAI MICI PĂTRATE

Este un procedeu de delimitare a cheltuielilor de producție în variabile şi fixe.
Procedeul presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Calculul volumului mediu de producție pentru perioada luată în calcul, prin raportarea volumului total de producție la numărul perioadelor de gestiune luate în calcul.

2. Calculul cheltuielilor medii pentru perioada luată în calcul, prin raportarea cheltuielilor totale la numărul perioadelor de gestiune luate în calcul.

3. Calculul abaterii volumului producției din fiecare perioadă de gestiune luată în calcul, față de volumul mediu al producției.

4. Calculul abaterii cheltuielilor de producție din fiecare perioadă de gestiune luată în calcul față de volumul mediu al cheltuielilor.

5. Calculul cheltuielilor variabile unitare prin raportarea sumei produsului abaterilor de producție la abaterea pătratică a volumului producției.

6. Calculul cheltuielilor variabile totale aferente unei perioade de gestiune luată în calcul, înmulțind cheltuielile variabile unitare cu producția perioadei respective.

7. Calculul cheltuielilor fixe prin deducerea din cheltuielile totale ale perioade a cheltuielilor variabile.

8. Calculul cheltuielilor de producție standard pentru o perioadă de gestiune viitoare prin adunarea cheltuielilor fixe determinate anterior cu cheltuielile variabile calculate ca produs dintre cheltuielile variabile unitare şi producția (standard) a perioadei cerute.

PROCEDEUL CELOR MAI MICI PĂTRATE	
Metodologia de calcul:	**Relația de calcul:**
1) *Producția medie*	$\overline{Q} = \frac{\sum Qi}{n}$
2) Cheltuiala medie	$\overline{C}h = \frac{\sum Chi}{n}$
3) Abaterea de producție față de producția medie	$Xi = Qi - \overline{Q}$
4) Abaterea de cheltuieli față de cheltuiala medie	$Yi = Chi - \overline{C}h$
5) Produsul abaterilor	$Xi \times Yi$
6) Pătratele abaterilor de producție	Xi^2
7) Cheltuiala variabilă unitară	$Chvu = \frac{\sum (XY)i}{\sum Xi^2}$
8) Cheltuiala variabilă a unei perioade	$Ch_V = Chvu \times Qi$
9) Cheltuiala fixă	$Ch_F = Ch_I - Ch_V$
10) Cheltuiala standard	$Ch_S = Q_S \times Chvu + Ch_F$

Notă:
Cheltuielile variabile unitare sunt aceleaşi de la o perioadă la alta.
Cheltuielile fixe (totale) sunt aceleaşi de la o perioadă la alta.

PROCEDEUL PUNCTELOR DE MINIM ŞI DE MAXIM

Procedeul punctelor de maxim şi minim este un procedeu de delimitare a cheltuielilor de producție în variabile şi fixe

Metodologia de calcul presupune:

1. Calculul cheltuielilor variabile unitare.

2. Calculul cheltuielilor variabile totale aferente unei perioade de gestiune luată în calcul, înmulțind cheltuielile variabile unitare cu producția perioadei respective.

3. Calculul cheltuielilor fixe prin deducerea din cheltuielile totale ale perioadei ale celor variabile.

4. Calculul cheltuielilor de producție standard pentru o perioadă de gestiune viitoare prin adunarea cheltuielilor fixe determinate anterior cu cheltuielile variabile calculate ca produs dintre cheltuielile variabile unitare şi producția (standard) a perioadei dorite.

Metodologia de calcul presupune:

1. Calculul cheltuielilor variabile unitare conform relației:

$Ch_{vu} = \frac{Ch_{\max} - Ch_{\min}}{Q_{\max} - Q_{\min}}$, în care:

Ch_{max} = cheltuielile maxime dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;

Ch_{min} = cheltuielile minime dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;

Q_{max} = producția maximă dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;

Q_{min} = producția minimă.

În continuare metodologia este asemănătoare cu metodologia de la procedeul celor mai mici pătrate,

2. Calculul cheltuielilor variabile totale aferente unei perioade de gestiune luată în calcul, înmulțind cheltuielile variabile unitare cu producția perioadei respective:

$Ch_{Vi} = Ch_{vu} \times Q_i$

3. Calculul cheltuielilor fixe prin deducerea din cheltuielile totale ale perioade a celor variabile:

$Ch_F = Ch_i - Ch_{Vi}$

4. Calculul cheltuielilor de producție standard pentru o perioadă de gestiune viitoare prin adunarea cheltuielilor fixe determinate anterior cu cheltuielile variabile calculate ca produs dintre cheltuielile variabile unitare şi producția (standard) a perioadei cerute:

$Ch_S = Ch_{vu} \times Q_S + CH_F$

PROCEDEE DE EVALUARE ŞI CALCULARE A COSTURILOR PRIVIND PRODUCȚIA DE FABRICAȚIE INTERDEPENDENTĂ

PROCEDEUL CALCULELOR ITERATIVE

Procedeul se aplică în cazul unor livrări reciproce de produse, lucrări sau servicii, când producția capătă caracter interdependent în sensul că nu se poate calcula costul unui produs livrat (utilitate tehnologică: energie electrică, apă, energie termică) atâta timp cât nu se cunoaşte şi cheltuială efectuată cu utilitatea consumată (primită) pentru obținerea lui. Din acest cerc vicios se poate ieşi prin calcule succesive (iterații) pe etape (runde), acceptând inițial că doar una din secții este donatoare iar în etapele următoare ținând cont de costul livrărilor reciproce. În practică, se consideră că (n + 1) runde (iterații) sunt suficiente pentru a aproxima costul prestațiilor reciproce (n = numărul de secții interdependente plus una pentru prima secție).

Metodologia de calcul presupune:

1) Calculul rapoartelor între producţia livrată în cadrul prestaţiilor reciproce şi totalul producţiei obţinute:

2) Calculul cotelor de cheltuieli ale prestaţiilor reciproce (se va efectua pe etape numite runde).

3) Înregistrarea cotelor de cheltuieli aferente prestaţiilor reciproce în fişele conturilor analitice ale cheltuielilor activităţii auxiliare, $922_{X,Y,Z...}$ (se va efectua pe etape).

4) Calculul costului unitar prin raportarea soldurilor conturilor analitice ale cheltuielilor activităţilor auxiliare la producţia livrată celorlalte secţii.

PROCEDEUL REITERĂRII	
Metodologia de calcul	***Relaţia de calcul***
1) Calculul rapoartelor între producţia livrată secţiilor consumatoare şi totalul producţiei fabricate de către secţia furnizoare: (*K* = raportul dintre cantitatea de produse livrată unei secţii (consumatoare) şi totalul producţiei fabricate de secţia furnizoare; *j* = secţia (consumatoare); *q* = cantitatea de producţie livrată unei secţii; *Q* = cantitatea de producţie fabricată de secţia furnizoare.)	$K_J = \frac{q_J}{Q}$
2) Calculul costului producţiei (prestaţiei) primite: (*C* = costul prestaţiei primite; *Chf* = cheltuielile iniţiale în cazul primei secţii furnizoare, în ceea ce priveşte celelalte secţii (a II-a, a III-a etc.), la cheltuielile iniţiale se adaugă costurile producţiei (prestaţiei) primite în ordine de la celelalte secţii ş.a.m.d. Calculele de preluare a cotelor de cheltuieli care formează costul producţiei livrate în sistemul prestaţiilor reciproce continuă până în momentul în care rezultatele obţinute reprezintă valori neglijabile.)	$C_J = K_J \times Chf$
3) Înregistrarea cotelor de cheltuieli aferente prestaţiilor reciproce în fişele conturilor analitice de cheltuieli: cotele de cheltuieli determinate se scad (se creditează) din cheltuielile secţiei furnizoare şi se adaugă (se debitează) la cheltuielile secţiei consumatoare şi se consemnează în notele contabile: (922 reprezintă "Cheltuielile activităţii auxiliare" (în cadrul interdependenţei producţiei auxiliare), iar X, Y analiticele secţiilor respective)	$922_X = 922_Y$
4) Calculul costului unitar al producţiei de fabricaţie interdependentă: (*C* = costul unitar al producţiei fabricate; *j* = produsul fabricat în secţia *J*; S_{FD} = soldul final debitor al contului de cheltuieli aferent secţiei; q_{AS} = cantitatea de producţie livrată altor secţii.)	$Cu_J = \frac{S_{FDJ}}{q_{AS}}$

PROCEDEUL CALCULULUI ALGEBRIC

Procedeul face parte din categoria procedeelor de evaluare şi calculare a costurilor privind producţia de fabricaţie interdependentă.

Fabricaţia interdependentă este activitatea care depinde de o altă fabricaţie şi reciproc. Într-o întreprindere industrială este frecvent întâlnit cazul în care secţiile de fabricaţie îşi **livrează reciproc** produse şi (sau) îşi prestează servicii pentru nevoile lor de producţie.

Interdependența, constatată inițial în secțiile de **producție auxiliară** internă, în general de producere a utilităților tehnologice în întreprinderile tradiționale în care fiecare "utilitate": apă industrială, energie termică, energie electrică ş.a. se "consumă" reciproc în procesul de fabricație, poate fi aplicată oricăror entități cu producție **omogenă şi continuă** (sau repetitivă) care fabrică prin cooperare produse a căror realizare depinde unul de celălalt, în cadrul grupurilor sau chiar al întreprinderilor individuale.

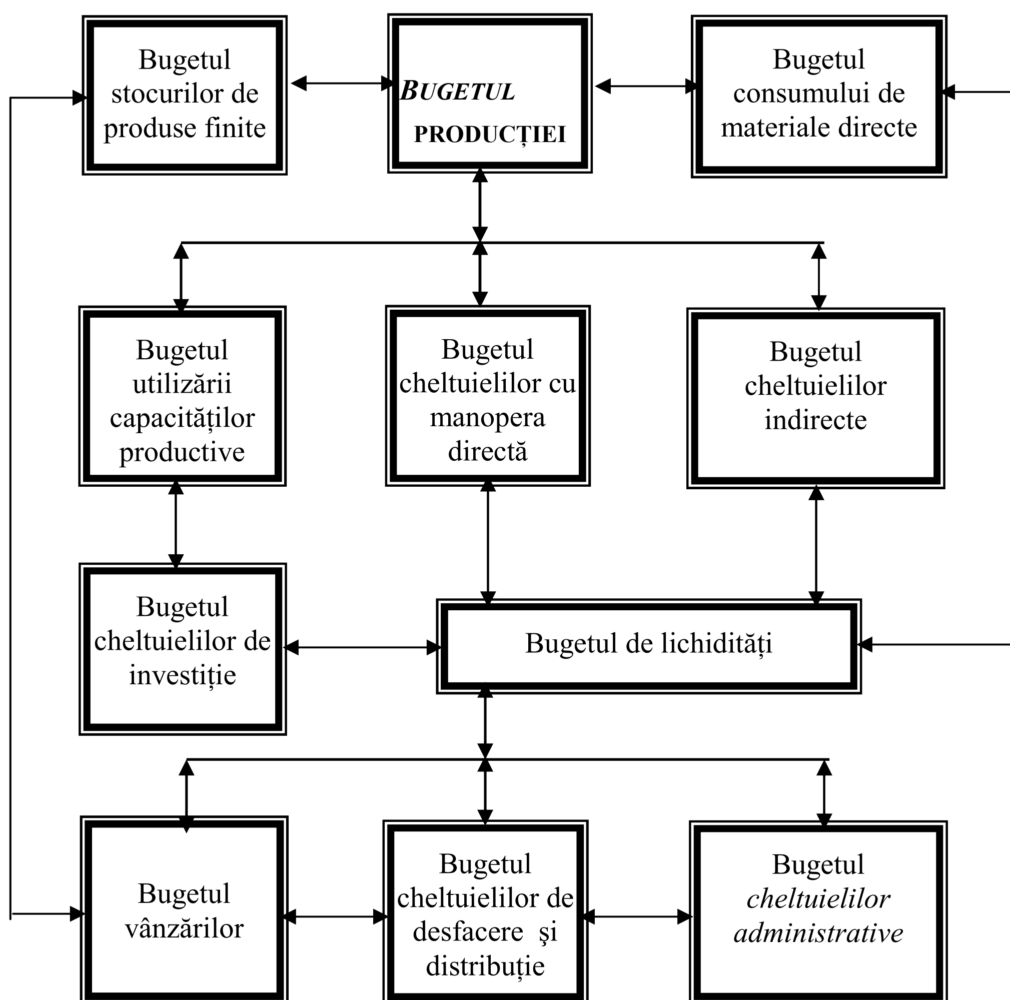
Conform acestui procedeu, costurile unitare ale producției de fabricație interdependentă sunt considerate necunoscute. Se alcătuieşte un sistem de ecuații astfel "producția fiecărei secții evaluată în funcție de costul său unitar este egală cu cheltuielile inițiale ale secției producătoare, la care se adăugă prestațiile primite de la celelalte secții evaluate în funcție de costul lor unitar" care se rezolvă succesiv.

ELABORAREA BUGETELOR - BUGETUL COSTURILOR

Potrivit dicționarului enciclopedic Webster [xx] "Bugetul reprezintă o estimare pe articole a veniturilor şi cheltuielilor previzibile, sau a rezultatelor din operații, aferente unei perioade de timp viitoare".

Elaborarea bugetelor se face de regulă într-o anumită ordine, dictată de un anumit criteriu sau metodă avute în vedere.

Elaborarea descentralizată a bugetelor (exemplificare)



Trebuie remarcat faptul că, bugetul de lichidități, bugetul contului de profit şi pierdere şi bilanțul contabil previzional formează ceea **ce se numeşte bugetul principal.**

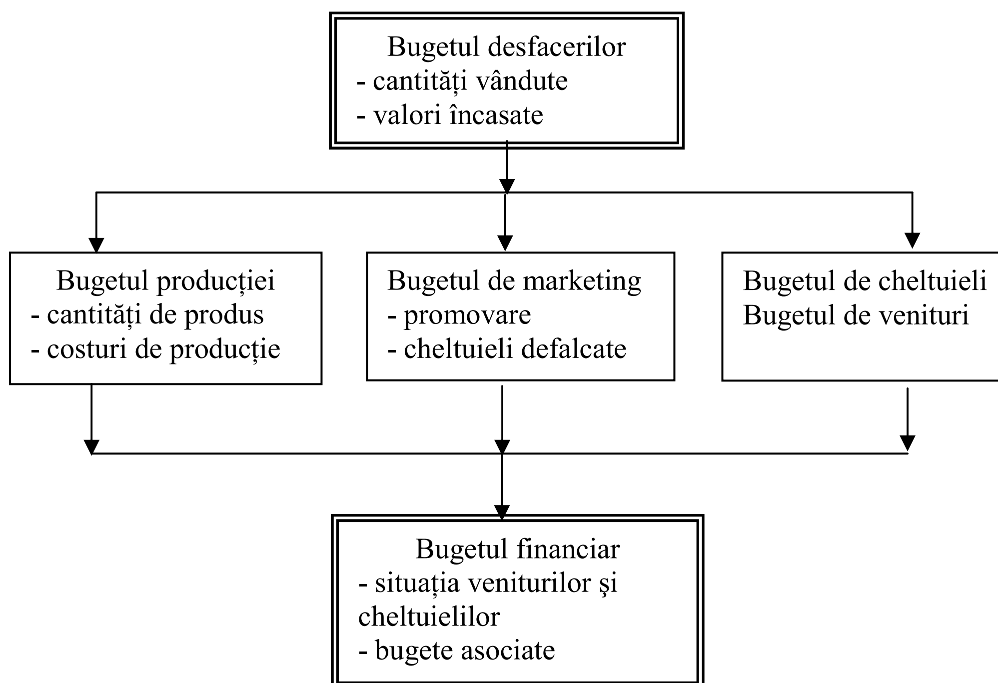
În momentul în care este aprobat, bugetul urmează să intre în execuție.

Dacă, factorii de decizie nu îl aprobă, el este retras şi revizuit.

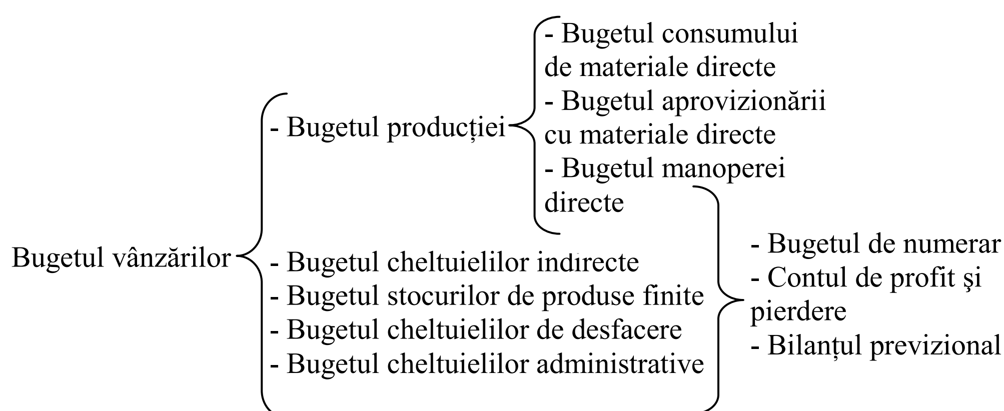
Aprobarea bugetului principal reprezintă punctul final al activității de bugetare după care urmează transpunerea sa în practică.

Mai jos se prezintă schema procesului de elaborare centralizată a bugetelor financiare care ține seamă de tipologia menționată [xxi].

Elaborarea centralizată a bugetelor (exemplificare)



Astfel având în vedere criteriul centralizat se poate întocmi şi următoarea schemă:



APLICAȚII TEMATICE

TEST TIP **"ADEVĂRAT/FALS (TRUE/FALSE)**
Indicați dacă enunțul sau propoziția sunt adevărate sau false.

Numărul de runde de calcul efectuate în cadrul procedeului reiterării, este, de regulă, egal cu numărul secțiilor din sistemul prestațiilor reciproce; plus o rundă pentru prima secție ?

RĂSP.: *Adevărat* *DIF.:* *uşor*

PUNCTAJ (SCORING): 3
TIMP DE LUCRU (minute) 2

TEST TIP **"ALEGERE MULTIPLĂ (MULTIPLE CHOICE)**
Identificați litera corespunzătoare enunțului care completează cel mai bine afirmația sau răspunde întrebării.

Procedeul reiterării (calculelor iterative) se utilizează în contabilitatea de gestiune pentru:

a) determinarea şi delimitarea cheltuielilor pe locuri şi pe purtători;
b) determinarea cantitativă şi valorică a producției în curs de execuție;
c) repartizarea cheltuielilor indirecte.
d) repartizarea cheltuielilor generale de administrație;
e) decontarea prestațiilor reciproce;

RĂSP.: *e* *DIF.:* *uşor*

PUNCTAJ (SCORING): 3
TIMP DE LUCRU (minute) 5

TEST TIP **"ADEVĂRAT/FALS (TRUE/FALSE)**
Indicați dacă enunțul sau propoziția sunt adevărate sau false.

Bugetul poate fi definit ca expresia cantitativă a obiectivelor pe care o firmă şi-a propus să le atingă într-o perioadă de timp determinată, de regulă un an. Sau cu alte cuvinte, bugetele reprezintă planuri numerice. Considerați verosimile aceste afirmații ?

RĂSP.: *Da* *DIF.:* *uşor*

PUNCTAJ (SCORING): 3
TIMP DE LUCRU (minute) 2

TEST TIP **"CORESPONDENȚĂ" (MATCHING)**

Sunt date următoarele secții de producție auxiliară interdependentă:

	Cheltuieli de producție	Producția obținută	Secții consumatoare					
			S1	S2	S3	S4	S5	Alte secții
S1	28.875,0	3.000,0	-	25,0	60,0	20,0	85,0	2.810,0
S2	57.150,0	4.000,0	10,0	-	55,0	10,0	75,0	3.850,0
S3	108.050,0	5.500,0	20,0	45,0	-	3,0	40,0	5.392,0
S4	86.190,0	3.500,0	5,0	50,0	15,0	-	30,0	3.400,0
S5	176.475,0	6.000,0	15,0	15,0	5,0	30,0	-	5.935,0

În cele ce urmează sunt calculate costurile unitare ale producției de fabricație interdependentă dar dispuse într-o ordine întâmplătoare.

Să se restabilească costul unitar al producției din fiecare secție.

Valoare		**Costul unitar**	
a	**15**	**1**	**Cu_1 -** costul unitar al producției auxiliară realizată în S_1
b	**20**	**2**	**Cu_2 -** costul unitar al producției auxiliară realizată în S_2
c	**30**	**3**	**Cu_3 -** costul unitar al producției auxiliară realizată în S_3
d	**10**	**4**	**Cu_4 -** costul unitar al producției auxiliară realizată în S_4
e	**25**	**5**	**Cu_5 -** costul unitar al producției auxiliară realizată în S_5

RĂSP.: *DIF.:* *greu*

1 = ***d***
2 = ***a***
3 = ***b***
4 = ***e***
5 = ***c***

PUNCTAJ (SCORING): 8
TIMP DE LUCRU (minute) 15

Notă: Se acordă câte **1,6 puncte** pentru fiecare **corespondență** corect realizată.

REZOLVARE

Procedeul algebric:

Se scrie sistemul de ecuații în care costurile unitare reprezintă necunoscutele, conform raționamentului: cantitatea fabricată, înmulțită cu costul ei unitar, este egală cu cheltuielile proprii (inițiale) ale secției producătoare, la care se adaugă cheltuielile producției consumate obținute prin înmulțirea cantităților consumate cu costurile lor unitare din secțiile de origine.

După ordonare, sistemul devine:

$$\begin{cases} -3.000\times Cu1 + 10\times Cu2 + 20\times Cu3 + 5\times Cu4 + 15\times Cu5 = -28.875 \\ 25\times Cu1 - 4.000\times Cu2 + 45\times Cu3 + 50\times Cu4 + 15\times Cu5 = -57.150 \\ 60\times Cu1 + 55\times Cu2 - 5.500\times Cu3 + 15\times Cu4 + 5\times Cu5 = -108.050 \\ 20\times Cu1 + 10\times Cu2 + 3\times Cu3 - 3.500\times Cu4 + 30\times Cu5 = -86.190 \\ 85\times Cu1 + 75\times .Cu2 + 40\times Cu3 + 30\times Cu4 - 6.000\times Cu5 = -176.475 \end{cases}$$

Acestui sistem i se ataşează matricea de mai jos:

- 3.000,00	10,00	20,00	5,00	15,00	- 28.875,00
25,00	- 4.000,00	45,00	50,00	15,00	- 57.150,00
60,00	55,00	- 5.500,00	15,00	5,00	- 108.050,00
20,00	10,00	3,00	- 3.500,00	30,00	- 86.190,00
85,00	75,00	40,00	30,00	- 6.000,00	- 176.475,00

În această matrice primele 5 coloane formează determinantul sistemului (ΔS) iar prin înlocuirea în acesta a coloanelor necunoscutelor respective cu coloana termenilor liberi (ultima) se obțin determinanții acestora (ΔCuj).

Soluțiile sistemului (costurile unitare - *Cuj*) se obțin raportând determinanții ΔCuj la determinantul sistemului ΔS (formulele lui Cramer):

$Cu1 = \Delta Cu1 / \Delta S = 10$; $Cu2 = \Delta Cu2 / \Delta S = 15$; $Cu3 = \Delta Cu3 / \Delta S = 20$

$Cu4 = \Delta Cu4 / \Delta S = 25$; $Cu5 = \Delta Cu5 / \Delta S = 30$;

Pentru calculul determinanților va fi utilizat programul de calcul tabelar Excel conform următorului algoritm care, spre exemplu, în celula G3 livrează valoarea determinantului calculată cu formula de calcul: ***= mdeterm (A1:E5)***

	A	*B*	*C*	*D*	*E*	*F*	*G*
1	a_{11}	a_{12}	a_{13}	a_{14}	a_{15}		
2	a_{21}	a_{22}	a_{23}	a_{24}	a_{25}		
3	a_{31}	a_{32}	a_{33}	a_{34}	a_{35}	=	= mdeterm(A1:E5)
4	a_{41}	a_{42}	a_{43}	a_{44}	a_{45}		
5	a_{51}	a_{52}	a_{53}	a_{54}	a_{55}		

Notă: se observă că pentru calculul determinantului este suficient să se menționeze adresa primei căsuțe stânga sus şi adresa ultimei căsuțe dreapta jos.

Tema nr. 7 - SISTEMUL INFORMAȚIONAL DE CONTURI ŞI ÎNREGISTRĂRI CONTABILE ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Introducere la tema tratată

"Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor şi a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc." [xxii]

Prezentăm conturile de gestiune din clasa a IX-a aşa cum au fost ele redate în Reglementările conforme cu directivele europene [xxiii] şi considerațiile prezentate în literatura de specialitate [xxiv] cu mențiunea expresă a ordinului "pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opțională. "

Obiectivul principal al temei îl reprezintă cunoaşterea conținutului şi funcționarea conturilor în Contabilitatea de gestiune precum înregistrările contabile care se efectuează cu acestea.

Conceptele-cheie tratate în lecție/capitol

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE
90. DECONTĂRI INTERNE
901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producția obținută
903. Decontări interne privind diferențele de preț
92. CONTURI DE CALCULAȚIE
921. Cheltuielile activității de bază
922. Cheltuielile activităților auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producție
924. Cheltuieli generale de administrație
925. Cheltuieli de desfacere
93. COSTUL PRODUCȚIEI
931. Costul producției obținute
933. Costul producției în curs de execuție

Lista subiectelor pentru pregătirea în vederea evaluării finale (examen):

- **DESCHIDEREA CONTURILOR** contabilității de gestiune la începutul perioadei,
- **DECONTAREA CHELTUIELILOR** activității de bază, activității auxiliare, indirecte de producție, celorlalte cheltuieli indirecte, în cursul perioadei.
- **REPARTIZAREA CHELTUIELILOR:** indirecte de producție şi după caz celelalte cheltuieli indirecte.
- **ÎNREGISTRAREA PRODUCȚIEI** la preț/cost standard (numit preț de înregistrare).
- **DECONTAREA PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE** inventariată şi evaluată la cost de producție la sfârşitul perioadei.
- **DECONTAREA PRODUCȚIEI** la cost efectiv.
- **DECONTAREA DIFERENȚELOR DE PREȚ** la sfârşitul perioadei.
- **ÎNCHIDEREA TUTUROR CONTURILOR** contabilității de gestiune.

REZUMAT PRIVIND SISTEMUL DE CONTURI ŞI ÎNREGISTRĂRI CONTABILE

Contul de gestiune **901** "**Decontări interne privind cheltuielile**": conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului **901** se ține evidența decontărilor interne privind cheltuielile activității de bază şi auxiliare, cheltuielile comune ale secției, cheltuielile generale de administrație, precum şi cheltuielile de desfacere şi se stabileşte diferența între prețurile de înregistrare (prestabilite sau cu ridicata) şi costul efectiv al produselor finite, semifabricatelor din producție destinate vânzării, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, care formează *producția marfă* a unității.

Contul 901 "Decontări interne privind cheltuielile" este un cont bifuncțional dar funcționează ca un cont de pasiv.

Contul 901 "Decontări interne privind cheltuielile" *se creditează*, în cursul lunii, prin debitul conturilor 921 "Cheltuielile activității de bază", 922 "Cheltuielile activităților auxiliare", 923 "Cheltuieli indirecte de producție", 924 "Cheltuieli generale de administrație", 925 "Cheltuieli de desfacere" şi *se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 931 "Costul producției obținute" şi 903 "Decontări interne privind diferențele de preț.

Schema funcționării contului

D 901 "Decontări interne privind cheltuielile"	**C**
Costul efectiv al produselor finite obținute (cont: 931)	Cheltuielile de producție din contabilitatea financiară, înregistrare în conturi după natura economică (cont: 921, 922, 923, 924, 925)
Sold final creditor (costul efectiv al producției în curs de execuție)	

Contul de gestiune **902 "Decontări interne privind producția obținută":** conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului **902** se ține evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata).

Contul 902 "Decontări interne privind producția obținută" este un cont bifuncțional.

Contul 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" *se creditează,* în cursul lunii, prin debitul conturilor 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" şi 931 "Costul producţiei obţinute" şi *se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 921 "Cheltuielile activităţii de bază", 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare", 923 "Cheltuieli indirecte de producţie", 924 "Cheltuieli generale de administraţie", 925 "Cheltuieli de desfacere" şi 933 "Costul producţiei în curs de execuţie".

Schema funcţionării contului

D 902 "Decontări interne privind producţia obţinută"	C
Costul efectiv al producţiei finite obţinute (cont: 921)	Costul standard al producţiei finite obţinute (cont: 931). Diferenţele de preţ aferente producţiei finite obţinute (cont: 903)

Contul de gestiune **903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ":** conţinut economic, funcţie contabilă şi corespondenţe contabile.

Cu ajutorul contului **903** se ţine evidenţa diferenţelor de preţ calculate, la sfârşitul lunii, între costul efectiv al producţiei obţinute şi preţul de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata) al acestora.

Contul 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" este un cont de activ.

Contul 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" *se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" şi *se creditează* prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".

Schema funcţionării contului

D 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ"	C
Diferenţele de preţ aferente producţiei finite obţinute (cont: 902)	Diferenţele de preţ aferente producţiei finite obţinute, repartizate (cont: 931)

Contul de gestiune **921 "Cheltuielile activității de bază"**: conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului **921** se ține evidența cheltuielilor aferente activității de bază a unității.

Contul 921 "Cheltuielile activității de bază" este un cont de activ.

Contul 921 "Cheltuielile activității de bază" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile", iar la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 922 "Cheltuielile activităților auxiliare, 923 "Cheltuieli indirecte de producție", 924 "Cheltuieli generale de administrație", 925 "Cheltuieli de desfacere" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producția obținută" şi 933 "Costul producției în curs de execuție"

Schema funcționării contului

D — **921 "Cheltuielile activității de bază"**	**C**
Cheltuielile directe (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922) Cheltuielile indirecte de producție (cont: 923) Cheltuielile generale de administrație (cont: 924) Cheltuieli de desfacere (cont: 925)	Costul producției în curs de execuție (cont: 933) Costul efectiv al producției finite obținute (cont: 902)
Costul efectiv al producției finite şi al producției în curs de execuție	

Contul de gestiune **922 "Cheltuielile activităților auxiliare"**: conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului **922** se ține evidența cheltuielilor cu întreținerea şi funcționarea utilajelor şi a cheltuielilor generale ale fiecărei secții de producție.

Contul 923 "Cheltuieli indirecte de producție" este un cont de activ. Contul 923 "Cheltuieli indirecte de producție" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producția obținută", 921 "Cheltuielile activității de bază" şi 933 "Costul producției în curs de execuție".

Schema funcționării contului

D 922 "Cheltuielile activităților auxiliare"	C
Cheltuielile colectate (cont: 901) Decontările reciproce (cont: 922 în analitic)	Decontările reciproce (cont: 922 în analitic) Repartizarea cheltuielilor pe locurile consumatoare (cont: 921, 923, 924, 925) Costul producției în curs de execuție (cont: 933) Costul efectiv al producției marfă (cont: 902)

Contul de gestiune **923 "Cheltuieli indirecte de producție"**: conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului **923** se ține evidența cheltuielilor cu întreținerea şi funcționarea utilajelor şi a cheltuielilor generale ale fiecărei secții de producție.

Contul 923 "Cheltuieli indirecte de producție" este un cont de activ.

Contul 923 "Cheltuieli indirecte de producție" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producția obținută", 921 "Cheltuielile activității de bază" şi 933 "Costul producției în curs de execuție".

Schema funcționării contului

D 923 "Cheltuieli indirecte de producție"	C
Cheltuielile indirecte ale secțiilor principale de producție (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922)	Cota de cheltuieli indirecte ale secțiilor repartizate pe obiecte de calculație (cont: 921, 922)

Contul de gestiune **924 "Cheltuieli generale de administrație"**: conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului se ține evidența cheltuielilor de administrație şi de conducere a unității. Contul 924 "Cheltuieli generale de administrație" este un cont de activ.

Contul 924 "Cheltuieli generale de administrație" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" ş*i se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producția obținută", 921 "Cheltuielile activității de bază", 922 "Cheltuielile activităților auxiliare", 925 "Cheltuieli de desfacere" şi 933 "Costul producției în curs de producție".

Schema funcționării contului

D 924 "Cheltuieli generale de administrație"	C
Cheltuieli generale de administrație (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922)	Cota de cheltuieli generale de administrație repartizate pe obiecte de calculație (cont: 921, 922)

Contul de gestiune **925 "Cheltuieli de desfacere"**: conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului **925** se ține evidența cheltuielilor pentru desfacerea produselor fabricate.

Contul 925 "Cheltuieli de desfacere" este un cont de activ.

Contul 925 "Cheltuieli de desfacere" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile", iar la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 922 "Cheltuielile activităților auxiliare" şi 924 "Cheltuieli generale de administrație" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută".

Schema funcționării contului

D 925 "Cheltuieli de desfacere"	C
Cheltuielile de desfacere (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922)	Cota de cheltuieli de desfacere repartizate pe obiecte de calculație (cont: 921)

Contul de gestiune **931 "Costul producției obținute"**: conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului se ține evidența producției finite obținute, constând în: produse finite, semifabricate, destinate vânzării, lucrări executate şi servicii prestate pentru terți, investiții proprii sau alte activități.

Contul 931 "Costul producției obținute" este un cont de activ.

Contul 931 "Costul producției obținute" *se debitează*, în cursul lunii, prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută" şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".

Schema funcționării contului

D 931 "Costul producției obținute"	**C**
Costul standard al producției finite obținute (cont: 902) Diferențele de preț aferente producției finite obținute (cont: 903)	Costul efectiv al producției finite obținute (cont: 901)

Contul de gestiune **933 "Costul producției în curs de execuție"**: conținut economic, funcție contabilă şi corespondențe contabile.

Cu ajutorul contului **933** se ține evidența costului efectiv al producției în curs de execuție.

Contul 933 "Costul producției în curs de execuție" este un cont de activ.

Contul 933 "Costul producției în curs de execuție" *se debitează*, la sfârşitul lunii, prin creditul conturilor 921 "Cheltuielile activității de bază", 922 "Cheltuielile activităților auxiliare, 923 "Cheltuieli indirecte de producție", 924 "Cheltuieli generale de administrație" şi *se creditează* prin debitul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută".

Schema funcționării contului

D 933 "Costul producției în curs de execuție"	**C**
Costul efectiv al producției în curs de execuție (cont: 921)	Sold final debitor (costul efectiv al producției în curs de execuție)

ÎNREGISTRĂRI CONTABILE

1	**DESCHIDEREA CONTURILOR** (la finele unei perioade, în contabilitatea de gestiune toate conturile se închid - vezi operația 8).	933 = 901
	DESCHIDEREA conturilor producției în curs de execuție [2] neterminată în luna anterioară (la începutul perioadei).	921 = 933
	ÎNREGISTRAREA pe cheltuieli (de regulă, directe) a producției în curs de execuție [3] (la începutul perioadei).	
2	**DECONTAREA CHELTUIELILOR**, după caz: ale activității de bază, ale activității auxiliare, indirecte de producție, celelalte cheltuieli indirecte, respectiv cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere (în cursul perioadei).	92x = 901 x = 1, 2, 3, 4, 5
3	**REPARTIZAREA CHELTUIELILOR:** indirecte de producție şi după caz celelalte cheltuieli, [4] prilej cu care conturile se închid.	921 = 923
4	**ÎNREGISTRAREA PRODUCȚIEI** la preț standard (prestabilit) numit preț de înregistrare (**cost standard**), în cursul perioadei, respectiv atunci când producția finită se depozitează (stochează) la magazie.	931 = 902
5	**DECONTAREA PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE** inventariată şi evaluată la cost de producție la sfârşitul perioadei [5].	933 = 921
6	**DECONTAREA PRODUCȚIEI** [6] **la cost efectiv** (toate cheltuielile efectuate, prilej cu care 921 se închide la sfârşitul perioadei).	902 = 921
7	**DECONTAREA DIFERENȚELOR DE PREȚ** [7] (prilej cu care contul 902 se închide la sfârşitul perioadei).	903 = 902
8	**ÎNCHIDEREA CONTURILOR DE DIFERENȚE DE PREȚ** (prilej cu care contul 903 se închide la sfârşitul perioadei).	931 = 903
9	**ÎNCHIDEREA TUTUROR CONTURILOR** (prilej cu care şi conturile 931 şi 933 se închid la sfârşitul perioadei).	901 = 931(3)

Note:

[1] Conturile utilizate sunt: **901** (Decontări interne privind cheltuielile); **902** (Decontări interne privind producția obținută); **903** (Decontări interne privind diferențele de preț); **921** (Cheltuielile activității de bază); **922** (Cheltuielile activității auxiliare); **923** (Cheltuieli indirecte de producție); **924** (Cheltuieli generale de administrație); **925** (Cheltuieli de desfacere); **931** (Costul producției obținute); **933** (Costul producției în curs de execuție). Pot fi utilizate şi alte conturi în funcție de opțiunea fiecărei unități patrimoniale.

[2] Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile)

de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuţie sau neterminate. Producţia în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operaţiunilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costurile de producţie.

[3] Costul producţiei în curs de execuţie de la începutul perioadei se adaugă la cheltuielile perioadei, pe purtători, respectiv în debitul analiticelor contului **921**, deoarece aceasta continuă fabricaţia din perioada precedentă în care au fost colectate cheltuielile sale (se va observa debitarea contului de cheltuieli **921**). Există variante de înregistrare prin care se debitează direct contul **902**.

[4] Cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere sunt în general excluse din costul de producţie, în afară de cazul când condiţiile specifice de exploatare justifică luarea lor în consideraţie. În măsura în care cheltuielile generale de administraţie se includ în costul de producţie, repartizarea asupra costurilor produselor se face similar cheltuielilor indirecte de producţie. În cazul în care identificarea cheltuielile de desfacere nu este posibilă pe produs, acestea pot fi repartizate, proporţional cu greutatea sau volumul produselor livrate, sau în funcţie de alte criterii.

[5] Costul producţiei în curs de execuţie de la finele perioadei se deduce (scade) din totalul cheltuielilor perioadei (cheltuieli transferate acum pe purtători, respectiv în analiticele contului 921) pentru a rămâne numai cheltuielile producţiei finite al cărui cost se doreşte să fie determinat (se va observa creditarea contului de cheltuieli **921**).

[6] Prin producţie se înţelege, respectiv: **semifabricatele**, care sunt produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (faza de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor; **produsele finite**, respectiv produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor; **produsele reziduale** reprezentând rebuturi, materiale recuperabile sau deşeuri.

[7] Diferenţele de preţ sau abaterile dintre costul de producţie şi costul standard pot fi nefavorabile (costul de producţie mai mare decât costul standard, respectiv contul **902** prezintă sold debitor - înregistrare în negru) sau favorabile (costul de producţie mai mic decât costul standard, respectiv contul sold creditor - înregistrare în roşu).

APLICAŢIE TEMATICĂ

	EXPLICAȚII			ÎNREGISTRĂRI ÎN:	
	Într-o unitate sunt fabricate două produse A şi B pentru care se cunosc (u.m.):	SECȚIA I Produs A	Produs B	CONTABILITATEA FINANCIARĂ	CONTABILITATEA DE GESTIUNE (pentru produs A)
1	Producția în curs de execuție la începutul lunii (reluarea)	1.000	2.000	**711 = 331**	**921_A = 901** (1.000)
2	Costuri directe de natură salarială inclusiv protecția şi asigurările sociale	4.000	3.000	**641 = 421** **645 = 431** **645 = 437**	**921_A = 901** (4.000)
3	Costuri directe de natura materiilor prime şi materialelor	5.000	2.000	**600 = 300** **601 = 301**	**921_A = 901** (5.000)
4	Total costuri directe	9.000	5.000	**-**	**-**
5	Costuri indirecte de secție CGS, CIFU	1.400		**6xx = xyz** (după natură)	**923_I = 901**
6	Bazele de repartizare a costurilor indirecte sunt costurile directe salariale	$1.400 \times \frac{4}{4+3} =$	$1.400 \times \frac{3}{4+3} =$	[1)] înregistrările în contabilitatea de gestiune vor fi urmărite după studierea temelor 6 şi 7	
7	Costuri indirecte de secție repartizate	800	600	-	**921_A = 923_I** (800)
8	Producția în curs de execuție la sfârşitul lunii	1.300	1.100	**331 = 711**	**933_A = 921_A** (1.300)
9	Prețul (costul provizoriu) de înregistrare prestabilit	10.000	6.000	**345 = 711**	**931_A = 902_A** (10.000)
10	Soldul analiticului **921**	"Cheltuielile activității de bază"			**921_A**
	În **debitul** contului 921 se înregistrează: Cheltuielile directe (cont: 901); Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922); Cheltuielile indirecte de producție (cont: 923); Cheltuielile generale de administrație (cont: 924); Cheltuieli de desfacere (cont: 925) În **creditul** contului 921 se înregistrează: Costul producției în curs de execuție (cont: 933); Costul efectiv al producției finite obținute (cont: 902)				1.000 / 1.300 4.000 5.000 800 **9.500** **902_A = 921_A** (9.500)
11	Soldul analiticului **902**	"Decontări interne privind producția obținută"			**902_A**
	Sold debitor - înreg. negru				9.500 / 10.000
	Sold creditor - înreg. roşu	Compararea costului cu cheltuielile			/ 500
12	Stabilirea şi înregistrarea diferențelor de preț (cost)	ΔC = CP - CÎ		**348 = 711**	**903_A = 902_A** [500]
13	Preluarea diferențelor de preț (cost) asupra producției obținute			Nu are corespondență	**931_A = 903_A** [500]
14	Soldul analiticului **931_A**	"Costul producției obținute"			**931_A**
	În **debitul** contului se înregistrează: costul standard al producției finite obținute (cont: 902); diferențele de preț aferente producției finite obținute (cont: 903)				10.000 [500] **9.500**
15	Costul complet de producție (calculat) rând 1 + 4 + 7 - 8	**9.500**	**6.500**	Se remarcă identitatea dintre calculul costului analitic şi cel contabil	

Tema nr. 8
APLICAȚII REPREZENTATIVE

APLICAȚIA 8. 1 - (PROCEDEUL SUPLIMENTĂRII)

Într-o secție de producție se realizează două sortimente de produse A şi B pentru care se efectuează cheltuieli cu materii prime, manoperă, cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor (CIFU), cheltuieli generale de secție (CGS) şi cheltuieli generale de administrație (CGA), conform tabelului următor:

EXPLICAȚIA	Sortimentul A	Sortimentul B
Materii prime	150	250
Manoperă	200	300
CIFU	800	
CGS	1.000	
Cost de producție		
Număr de produse	10	10
Cost de producție unitar		
CGA	1.350	
Cost comercial		
Cost comercial unitar		

Bazele de repartizare sunt cheltuielile directe, respectiv cheltuielile cu materiile prime pentru CIFU (cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor), cheltuielile cu salariile personalului direct productiv (manopera) pentru CGS (cheltuieli generale de secție) şi costurile de producție pentru CGA (cheltuieli generale de administrație).

Să se calculeze costul complet sau comercial unitar al produselor **A** şi **B**.

REZOLVARE

EXPLICAȚIA	Sortimentul A	Sortimentul B
Materii prime	150	250
Manoperă	200	300
CIFU	800	
Cote CIFU repartizate)[1]	$C_{A(CIFU)} = \frac{800}{150+250} \times 150 = 300$	$C_{B(CIFU)} = \frac{800}{150+250} \times 250 = 500$
CGS	1.000	
Cote CGS repartizate)[2]	$C_{A(CGS)} = \frac{200}{200+300} \times 1.000 = 400$	$C_{B(CGS)} = \frac{300}{200+300} \times 1.000 = 600$
Cost de producție -C_P)[3]	1.050	1.650
Număr de produse -Q	10	10
Cost de producție unitar	$CP_{UA} = \frac{C_P A}{Q} = \frac{1.050}{10} = 105$	$CP_{UB} = \frac{C_P B}{Q} = \frac{1.650}{10} = 165$
CGA	1.350	
Cote CGA repartizate)[4]	$C_{A(CGA)} = \frac{1.050}{1.050+1.650} \times 1.350 = 525$	$C_{B(CGA)} = \frac{1.650}{1.050+1.650} \times 1.350 = 825$
Cost comercial -C_C)[5]	1.575	2.475
Cost comercial unitar	$C_{CUA} = \frac{C_{CA}}{Q} = \frac{1.575}{10} = 157{,}5$	$C_{CUB} = \frac{C_{CB}}{Q} = \frac{2.475}{10} = 247{,}5$

)[1] Procedeul suplimentării forma clasică (a coeficientului unic)
)[2] Procedeul suplimentării forma cifrelor relative la structură
)[3] Cheltuieli directe plus cote de cheltuieli indirecte repartizate
)[4] Procedeul suplimentării forma cifrelor relative la structură
)[5] Cost de producție plus cote de cheltuieli generale de administrație

APLICAȚIA 8. 2 - (INDICI DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT)

Într-o secție de confecții s-au obținut trei sortimente de paltoane, din același fel de material și anume: tip **B** (pentru "Bărbați") = 300 buc., tip **C** (pentru "Copii") = 400 buc. și tip **D** (pentru "Dame") = 200 buc., cu cheltuieli totale de 26.000 u.m.

Care este costul efectiv unitar de producție cunoscându-se că lungimea materialului (metrajul) pentru fiecare tip de palton este: pentru "Bărbați" = 5,00 m./buc., pentru "Copii" = 2,50 m./buc. și pentru "Dame" = 3,75 m./buc. ?

REZOLVARE

PROCEDEUL CIFRELOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN MĂRIMI ABSOLUTE		
Cantitatea fabricată (buc.) q_j	**Parametrul (metrajul - m. / buc.) P_j**	**Cantitatea echivalentă (m.) $Q_j = q_j \times P_j$**
$q_B = 300$	$P_B = 5,00$	*Q_B = 300 × 5,00 = 1.500,0 m.*
$q_C = 400$	$P_C = 2,50$	*Q_C = 400 × 2,50 = 1.000,0 m.*
$q_D = 200$	$P_D = 3,75$	*Q_D = 200 × 3,75 = 750,0 m.*
	Cantitatea echivalentă totală	$Q_E = \sum (q \times P)j$ = *3.250,0 m.*

Costul unitar echivalent	$Cu_E = \frac{\sum Chi}{\sum (q \times p)j} = \frac{26.000\ u.m.}{3.250\ m.} = 8,0\ \ u.m./m.(prelucrat)$
Costul unitar pentru palton "Bărbați"	$Cu_B = Cu_E \times P_B = 8,0\ \ u.m./m. \times 5,00\ m./buc. = 40,0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru palton "Copii"	$Cu_C = Cu_E \times P_C = 8,0\ \ u.m./m. \times 2,50\ m./buc. = 20,0\ u.m./buc$
Costul unitar pentru palton "Dame"	$Cu_D = Cu_E \times P_D = 8,0\ \ u.m./m. \times 3,75\ m./buc = 30,0\ u.m./buc.$

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT			
Cantitatea fabricată (buc.) q_j	**Parametrul (metrajul - dm. / buc.) P_j**	$K_J = \frac{P_j}{Pb}$ **(*Pb* = parametru de bază - P_C)**	**Cantitatea echivalentă (buc.) $Q_j = q_j \times K_j$**
$q_B = 300$	$P_B = 5,00$	$K_B = \frac{P_B}{Pb} = \frac{5,00}{2,50} = 2,0$	*Q_B = 300 × 2,0 = 600,0*
$q_C = 400$	$P_C = 2,50$	$K_C = \frac{P_C}{Pb} = \frac{2,50}{2,50} = 1,0$	*Q_C = 400 × 1,0 = 400,0*
$q_D = 200$	$P_D = 3,75$	$K_D = \frac{P_D}{Pb} = \frac{37,5}{25,0} = 1,5$	*Q_D = 200 × 1,5 = 300,0*

Cantitatea echivalentă totală	$Q_E = \sum(q \times K)j$ = *1.300,0 buc. (paltoane copii)*
Costul unitar echivalent	$Cu_E = \frac{\sum Chi}{\sum(q \times K)j} = \frac{26.000\ u.m.}{1.300\ buc.} = 20,0\ \ u.m./\ palton$
Costul unitar pentru palton "Bărbați"	$Cu_B = Cu_E \times K_B = 20\ \ u.m./buc. \times 2,0 = 40,0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru palton "Copii"	$Cu_C = Cu_E \times K_C = 20\ \ u.m./buc. \times 1,0 = 20,0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru palton "Dame"	$Cu_D = Cu_E \times K_D = 20\ \ u.m./buc. \times 1,5 = 30,0\ u.m./buc.$

Notă:
- cheltuielile materiale (cu materiile prime) sunt direct proporționale cu lungimea materialului prelucrat (lățimea cuponului este aceiaşi). Parametrul de bază se plasează la numitorul indicilor (rapoartelor) de echivalență.

APLICAȚIA 8. 3 - (INDICI DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT)

O întreprindere industrială realizează rondele metalice circulare, cu diametre diferite, din acelaşi material şi de aceiaşi grosime, conform tabelului:

Diametrul rondelei (mm)	**Cantitate fabricată (buc.)**	**Cheltuieli materiale (u.m.)**
20	6.000	5.400.000
30	4.000	
40	3.000	

Folosind unul dintre procedeele de echivalență să se calculeze costul unitar al fiecărui tip de rondelă (pierderile de prelucrare se neglijează).

REZOLVARE

Cheltuielile efectuate sunt direct proporționale cu suprafața materialului prelucrat, ca atare suprafața rondelei (cercului) va fi considerată parametru.

PROCEDEUL CIFRELOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN MĂRIMI ABSOLUTE		
Cantitatea fabricată (buc.) q_j	**Parametrul (suprafața - mm^2 / buc.) P_j**	**Cantitatea echivalentă (mm^2) $Q_j = q_j \times P_j$**
q_{20} = 6.000	$P_{20} = \frac{\pi \cdot 20^2}{4} = 100\pi$	Q_{20} = 6.000 × 100π = 600.000,0 π mm^2
q_{30} = 4.000	$P_{30} = \frac{\pi \cdot 30^2}{4} = 225\pi$	Q_{30} = 4.000 × 225π = 900.000,0 π mm^2
q_{40} = 3.000	$P_{40} = \frac{\pi \cdot 40^2}{4} = 400\pi$	Q_{40} = 3.000 × 400π = 1.200.000,0 π mm^2
	Cantitatea echivalentă totală	$Q_E = \sum(q \times P)j$ = 2.700.000,0 π mm^2

Suprafața rondelei (cercului):

$S_C = \pi R^2 = \frac{\pi \times D^2}{4} = k \times D^2$, în care k este o constantă.

Deoarece aceasta constantă, se simplifică pe parcursul efectuării calculelor, diametrul la pătrat, poate fi considerat drept parametru.

Costul unitar echivalent	$Cu_E = \frac{\sum Chi}{\sum (q \times P)j} = \frac{5.400.000\ u.m.}{2.700.000\pi\ mm^2} = \frac{2}{\pi}\ u.m./mm^2$
Costul unitar pentru rondelă de **"20 mm"**	$Cu_{20} = Cu_E \times P_{20} = \frac{2}{\pi}\ u.m./mm^2 \times 100\pi\ mm^2/buc. = 200{,}0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru rondelă de **"30 mm"**	$Cu_{30} = Cu_E \times P_{30} = \frac{2}{\pi}\ u.m./mm^2 \times 225\pi\ mm^2/buc. = 450{,}0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru rondelă de **"40 mm"**	$Cu_{40} = Cu_E \times P_{40} = \frac{2}{\pi}\ u.m./mm^2 \times 400\pi\ mm^2/buc. = 800{,}0\ u.m./buc.$

Proba se va efectua prin procedeul indicilor de echivalență în raport direct.

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT			
Cantitatea fabricată (buc.) q_j	**Parametrul (suprafața - k × D^2 / buc.) p_j**	$K_J = \frac{P_j}{Pb}$ **(*Pb* = parametru de bază - P_{20})**	**Cantitatea echivalentă (buc.) $Q_j = q_j \times K_j$**
q_{20} = 6.000	P_{20} = k × 20^2 = k × 400	$K_{20} = \frac{P_{20}}{Pb} = \frac{k \times 400}{k \times 400} = 1$	Q_A = 6.000 × 1,0 = 6.000
q_{30} = 4.000	P_{30} = k × 30^2 = k × 900	$K_{30} = \frac{P_{30}}{Pb} = \frac{k \times 900}{k \times 400} = 2$	Q_B = 4.000 × 2,25 = 9.000
q_{40} = 3.000	P_{40} = k × 40^2 = k × 1.600	$K_{40} = \frac{P_{40}}{Pb} = \frac{k \times 1.600}{k \times 400} =$	Q_C = 3.000 × 4,0 = 12.000

Cantitatea echivalentă totală	$Q_E = \sum (q \times K)j$ = *27.000 (buc.)*
Costul unitar echivalent	$Cu_E = \frac{\sum Chi}{\sum (q \times K)j} = \frac{5.400.000\ u.m.}{27.000\ buc.} = 200{,}0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru rondelă de **"20 mm"**	$Cu_{20} = Cu_E \times K_{20} = 200\ u.m./buc. \times 1{,}0 = 200{,}0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru rondelă de **"30 mm"**	$Cu_{30} = Cu_E \times K_{30} = 200\ u.m./buc. \times 2{,}25 = 450{,}0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru rondelă de **"40 mm"**	$Cu_{40} = Cu_E \times K_{40} = 200\ u.m./buc. \times 4{,}0 = 800{,}0\ u.m./buc.$

APLICAȚIA 8. 4 - (INDICI DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT)

O întreprindere industrială realizează bile de rulment, de aceiaşi calitate, conform nomenclatorului:

Diametrul bilei (mm)	**Cantitatea produsă (buc.)**	**Cheltuieli de producție (milioane u.m.)**
2	6.000.000	5.220
3	4.000.000	
4	3.000.000	

Costul fiecărei bile de rulment (în unități monetare) este:

Notă:

Cheltuielile sunt direct proporționale cu volumul materialului prelucrat, ca atare volumul bilei (sferei) va fi considerat parametru.

Volumul sferei:

$V_S = \frac{4\pi R^3}{3} = \frac{\pi}{6} \times D^3 = k \times D^3$, în care k este o constantă.

Deoarece aceasta constantă se simplifică pe parcursul efectuării calculelor, diametrul la cub poate fi considerat drept parametru.

REZOLVARE

PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT			
Cantitatea fabricată (buc.) q_j	**Parametrul (dimensiuni)** (L × l × g / **buc.**) **p_j**	$K_J = \frac{P_j}{Pb}$ **(*Pb* = parametru de bază -** P_2**)**	**Cantitatea echivalentă (buc.) $Q_j = q_j \times K_j$**
q_2 = 6.000.000	$P_2 = 2^3 = 8$	$K_2 = \frac{P_2}{Pb} = \frac{8}{8} = 1{,}0$	Q_A = 6.000.000 × 1,0 = 6.000.000
q_3 = 4.000.000	$P_3 = 3^3 = 27$	$K_3 = \frac{P_3}{Pb} = \frac{27}{8} = 3{,}375$	Q_B = 4.000.000 × 3,375 = 13.500.000
q_4 = 3.000.000	$P_4 = 4^3 = 64$	$K_4 = \frac{P_4}{Pb} = \frac{64}{8} = 8{,}0$	Q_C = 3.000.000 × 8,0 = 24.000.000

Cantitatea echivalentă totală	$Q_E = \sum (q \times K)j$ = 43.500.000
Costul unitar echivalent	$Cu_E = \frac{\sum Chi}{\sum (q \times K)j} = \frac{5.220.000.000 \ u.m.}{43.500.000 \ buc.} = 120{,}0 \ u.m./buc.$
Costul unitar pentru bilă tip "**A**" de "2 mm"	$Cu_2 = Cu_E \times K_2 = 120.000 \ u.m./buc. \times 1{,}0 = 120{,}0 \ u.m./buc.$
Costul unitar pentru bilă tip "**B**" de "3 mm "	$Cu_3 = Cu_E \times K_3 = 120.000 \ u.m./buc. \times 3{,}375 = 405{,}0 \ u.m./buc.$
Costul unitar pentru bilă tip "**C**" de "4 mm "	$Cu_4 = Cu_E \times K_4 = 120.000 \ u.m./buc. \times 8{,}0 = 960{,}0 \ u.m./buc.$

APLICAȚIA 8. 5 - (INDICI DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INDIRECT)

Într-o secție de producție se fabrică ace de cusut de aceiaşi lungime şi calitate (material) dar de grosimi diferite, astfel:

Sortimentul	Cantitate (buc.)	Grosime (mm)	Cheltuieli materiale (u.m.)	Cheltuieli de prelucrare (u.m)
A	5.000	0,2	36.400.000	3.810.000
B	9.000	0,4		
C	8.000	0,5		

Să se calculeze costul unitar al fiecărui sortiment cunoscând că cheltuielile de prelucrare sunt cu atât mai mari cu cât diametrul acului este mai mic.

REZOLVARE

Notă:
- cheltuielile materiale (cu materiile prime) sunt direct proporționale cu secțiunea (suprafața transversală) piesei. Parametrul de bază se plasează la numitorul indicilor (rapoartelor) de echivalență.
- cheltuielile de prelucrare sunt invers proporționale cu suprafața laterală (diametrul piesei - conform enunțului). Parametrul produsului considerat bază de comparație se plasează la numărătorul indicilor (rapoartelor) de echivalență.

REPARTIZAREA CHELTUIELILOR MATERIALE			
PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT DIRECT			
Cantitatea fabricată (buc.) q_j	**Parametrul (pătratul diametrului - mm²) p_j**	$K_J = \frac{P_j}{Pb}$ **(*Pb* = parametru de bază - P_A)**	**Cantitatea echivalentă (buc.) $Q_j = q_j \times K_j$**
$q_A = 5.000$	$P_A = 0,04$	$K_A = \frac{P_A}{Pb} = \frac{0,04}{0,04} = 1,00$	*Q_A = 5.000 × 1,00 = 5.000,0 buc.*
$q_B = 9.000$	$P_B = 0,16$	$K_B = \frac{P_B}{Pb} = \frac{0,16}{0,04} = 4,00$	*Q_B = 9.000 × 4,00 = 36.000,0 buc.*
$q_C = 8.000$	$P_C = 0,25$	$K_C = \frac{P_C}{Pb} = \frac{0,25}{0,04} = 6,25$	*Q_C = 8.000 × 6,25 = 50.000,0 buc.*

Cantitatea echivalentă totală	$Q_E = \sum (q \times K)j$ = *91.000,0 buc.*
Costul unitar echivalent pentru cheltuieli materiale	$Cu_E = \frac{\sum Chi}{\sum (q \times K)j} = \frac{36.400.000\ u.m.}{91.000\ buc.} = 400,0\ \ u.m./buc.(ac)$
Costul unitar pentru ace tip "**A**" de "0,2 mm"	$Cu_A = Cu_E \times K_A = 400\ \ u.m./buc. \times 1,00 = \ \ 400,0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru ace tip "**B**" de "0,4 mm"	$Cu_B = Cu_E \times K_B = 400\ \ u.m./buc. \times 4,00 = 1.600,0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru ace tip "**C**" de "0,5 mm"	$Cu_C = Cu_E \times K_C = 400\ \ u.m./buc. \times 6,25 = 2.500,0\ u.m./buc.$

REPARTIZAREA CHELTUIELILOR DE PRELUCRARE			
PROCEDEUL INDICILOR DE ECHIVALENȚĂ ÎN RAPORT INVERS			
Cantitatea fabricată (buc.) q_j	**Parametrul (Diametrul - mm) p_j**	$K_J = \frac{P_b}{Pj}$ **(*Pb* = parametru de bază - P_A)**	**Cantitatea echivalentă (buc.) $Q_j = q_j \times K_j$**
q_A = 5.000	P_A = 0,2	$K_A = \frac{P_b}{P_A} = \frac{0,2}{0,2} = 1,0$	*Q_A = 5.000 × 1,0 = 5.000,0 buc.*
q_B = 9.000	P_B = 0,4	$K_B = \frac{P_b}{P_B} = \frac{0,2}{0,4} = 0,5$	*Q_B = 9.000 × 0,5 = 4.500,0 buc.*
q_C = 8.000	P_C = 0,5	$K_C = \frac{P_b}{P_C} = \frac{0,2}{0,5} = 0,4$	*Q_C = 8.000 × 0,4 = 3.200,0 buc.*

Cantitatea echivalentă totală	$Q_E = \sum (q \times K)j$ = *12.700,0 buc.*
Costul unitar echivalent pentru cheltuieli de prelucrare	$Cu_E = \frac{\sum Chi}{\sum (q \times K)j} = \frac{3.810.000\ u.m.}{12.700\ buc.} = 300,0\ \ u.m./buc.(ac)$
Costul unitar pentru ace tip "**A**" de "0,2 mm"	$Cu_A = Cu_E \times K_A = 300\ \ u.m./buc. \times 1,0 = 300,0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru ace tip "**B**" de "0,4 mm"	$Cu_B = Cu_E \times K_B = 300\ \ u.m./buc. \times 0,5 = 150,0\ u.m./buc.$
Costul unitar pentru ace tip "**C**" de "0,5 mm"	$Cu_C = Cu_E \times K_C = 300\ \ u.m./buc. \times 0,4 = 120,0\ u.m./buc.$

Indicele de echivalență: $K_J = \frac{Sj}{Sb} = \frac{\pi d_J^2}{4} \times \frac{4}{\pi d_b^2} = \frac{d_J^2}{d_b^2} = \frac{P_j}{Pb}$

EXPLICAȚIE	CHELTUIELI MATERIALE UNITARE	CHELTUIELI DE PRELUCRARE UNITARE	COST UNITAR
Costul unitar pentru ace tip "**A**" de "0,2 mm"	400	300	**700**
Costul unitar pentru ace tip "**B**" de "0,4 mm"	1.600	150	**1.750**
Costul unitar pentru ace tip "**C**" de "0,5 mm"	2.500	120	**2.620**

APLICAȚIA 8. 6 - (PROCEDEUL CELOR MAI MICI PĂTRATE)

O întreprindere prezintă datele din tabelul alăturat. Folosind unul dintre procedeele de separare a cheltuielilor (indirecte de producție) în cheltuieli variabile şi fixe, să se calculeze cheltuielile standard ale lunii august în condițiile unei producții preconizate de 1.650 ore.

EXPLICAȚIA	VOLUMUL PRODUCȚIEI - Q (ore)	CHELTUIELI DE PRODUCȚIE - Ch. (u.m.)
IANUARIE	1.500	95.000
FEBRUARIE	1.600	100.000
MARTIE	1.400	90.000
APRILIE	1.300	85.000
MAI	1.800	110.000
IUNIE	1.700	105.000
TOTAL	**9.300**	**585.000**
AUGUST	1.650	**= ?**

PROCEDEUL CELOR MAI MICI PĂTRATE		
Metodologia de calcul	**Relația de calcul**	
1) *Producția medie*	$\overline{Q} = \frac{\sum Qi}{n}$	$\overline{Q} = \frac{9.300}{6} = 1.550$
2) Cheltuiala medie	$\overline{Ch} = \frac{\sum Chi}{n}$	$\overline{Ch} = \frac{585.000}{6} = 97.500$
3) Abaterea de producție față de producția medie (exemplu ianuarie)	$Xi = Qi - \overline{Q}$	$X_I = 1.500 - 1.550 = - 50$
4) Abaterea de cheltuieli față de cheltuiala medie (exemplu ianuarie)	$Yi = Chi - \overline{Ch}$	$Y_I = 95.000 - 97.500 = - 2.500$
5) Produsul abaterilor (exemplu ianuarie)	$Xi \times Yi$	$X_I \times Y_I = (-50) \times (-2.500) = 125.000$
6) Pătratele abaterilor de producție (exemplu ianuarie)	Xi^2	$X_I \times X_I = (-50) \times (-50) = 2.500$
7) Cheltuiala variabilă unitară (valabilă pentru orice perioadă)	$Chvu = \frac{\sum (X \times Y)i}{\sum Xi^2}$	$Chvu = \frac{8.750.000}{175.000} = 50\ u.m./ora$
8) Cheltuiala variabilă a unei perioade (exemplu ianuarie)	$Ch_V = Chvu \times Qi$	$Ch_VI = 50 \times 1.500 = 75.000$
9) Cheltuiala fixă (exemplu ianuarie - valabilă pentru orice perioadă)	$Ch_F = Ch_I - Ch_V$	$Ch_F = 95.000 - 75.000 = 20.000$
10) Cheltuiala standard (august)	$Ch_S = Q_S \times Chvu + Ch_F$	$Ch_S = 1.650 \times 50 + 20.000 = 102.500$

PROCEDEUL CELOR MAI MICI PĂTRATE				
EXPLICAȚIA	VOLUMUL PRODUCȚIEI Q (ore)	CHELTUIELI DE PRODUCȚIE Ch. (u.m.)	ABATEREA DE PRODUCȚIE X	ABATEREA DE CHELTUIELI Y
IANUARIE	1.500	95.000	- 50	- 2.500
FEBRUARIE	1.600	100.000	+ 50	+ 2.500
MARTIE	1.400	90.000	- 150	- 7.500
APRILIE	1.300	85.000	- 250	- 12.500
MAI	1.800	110.000	+ 250	+ 12.500
IUNIE	1.700	105.000	+ 150	+ 7.500
TOTAL	9.300	585.000	-	-
AUGUST	1.650	102.500		

EXPLICAȚIA	PRODUSUL ABATERILOR X × Y	ABATEREA PĂTRATICĂ X^2	CHELTUIALA VARIABILĂ	CHELTUIALA FIXĂ
IANUARIE	+ 125.000	2.500	75.000	20.000
FEBRUARIE	+ 125.000	2.500	80.000	20.000
MARTIE	+ 1.125.000	22.500	70.000	20.000
APRILIE	+ 3.125.000	62.500	65.000	20.000
MAI	+ 3.125.000	62.500	90.000	20.000
IUNIE	+ 1.125.000	22.500	85.000	20.000
TOTAL	8.750.000	175.000		
AUGUST			82.500	20.000

Notă:
Cheltuielile variabile unitare sunt aceleaşi de la o perioadă la alta.
Cheltuielile fixe (totale) sunt aceleaşi de la o perioadă la alta.

APLICAȚIA 8. 7 - (PROCEDEUL PUNCTELOR DE MINIM ŞI DE MAXIM)

O întreprindere prezintă datele din tabelul alăturat.

PERIOADA (luna)	PRODUCȚIA Q (ore)	CH. INDIRECTE Ch. (u.m.)
1) Ianuarie	2.100	51.000
2) Februarie	1.900	49.000
3) Martie	2.000	50.000

Conform procedeelor de delimitare a cheltuielilor indirecte de producție, în cheltuieli variabile şi fixe, să se determine cheltuielile standard ale lunii mai, în condițiile unei producții preconizate de 2.150 ore:

Notă:
Cheltuielile variabile unitare sunt aceleaşi de la o perioadă la alta.

Cheltuielile fixe (totale) sunt aceleaşi de la o perioadă la alta.

REZOLVARE

PROCEDEUL PUNCTELOR DE MAXIM ŞI DE MINIM	
Metodologia de calcul	**Relația de calcul**
1) Cheltuiala variabilă unitară)[1] (valabilă pentru orice perioadă)	$Ch_{vu} = \frac{Ch_{\max} - Ch_{\min}}{Q_{\max} - Q_{\min}} = \frac{51.000 - 49.000}{2.100 - 1.900} = 10\ um/ore$
2) Cheltuiala variabilă a unei perioade (ianuarie)	$Ch_V = Chvu \times Qi = 10 \times 2.100 = 21.000$
3) Cheltuiala fixă (ianuarie - valabilă pentru orice perioadă)	$Ch_F = Ch_I - Ch_V = 51.000 - 21.000 = 30.000$
4) Cheltuiala standard (mai)	$Ch_S = Q_S \times Chvu + Ch_F = 2.150 \times 10 + 30.000 = 51.500$

)[1] Ch $_{max}$ = cheltuielile maxime dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;
Ch $_{min}$ = cheltuielile minime dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;
Q $_{max}$ = producția maximă dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul;
Q $_{min}$ = producția minimă dintr-o perioadă de gestiune luată în calcul.

PERIOADA (luna)	PRODUCȚIA Q (ore)	CH. INDIRECTE Ch. (u.m.)	CHELTUIELI VARIABILE	CHELTUIELI FIXE
1) Ianuarie	2.100	51.000	21.000	30.000
2) Februarie	1.900	49.000	19.000	30.000
3) Martie	2.000	50.000	20.000	30.000
MAI	2.150	51.500	21.500	30.000

APLICAȚIA 8. 8 - (PROCEDEUL CANTITATIV)

Într-un combinat chimic cheltuielile ocazionate de instalația de electroliză a clorurii de sodiu sunt de 800.000 u.m. iar producția obținută este formată din: 10.000 tone leşie sodă caustică, 10 tone hidrogen şi 9.990 tone clor.

În timpul depozitării produselor intervin pierderi tehnologice la cantitățile de hidrogen şi clor fabricate, fiind utilizate 8 tone hidrogen şi 6.660 tone clor.

Să se calculeze costul unitar (în u.m.) al produselor hidrogen şi clor.

REZOLVARE

Pentru calculul costului unitar al produselor asociate (colaterale, simultane sau cuplate) care au valori de întrebuințare apropiate se utilizează **procedeul cantitativ**.

Procedeul presupune calculul unui **cost unitar mediu** ca raport dintre totalitatea cheltuielilor efectuate şi totalitatea cantităților obținute:

$$\overline{C_U} = \frac{\sum Ch_i}{\sum q_j} = \frac{800.000}{10.000 + 10 + 9.990} = 40\ (um/t)$$

Costul unitar efectiv pentru produsele la care intervin reutilizări sau pierderi tehnologice se determină înmulțind **costul unitar mediu** cu raportul dintre **cantitatea fabricată** dintr-un anumit produs şi **cantitatea utilizată** din acel produs (cantitatea fabricată din care se scade cantitatea pierdută):

$$C_{Uef} = \overline{C_U} \times \frac{q_{fabricat}}{q_{utilizat}}; \quad C_{U(H)} = 40 \times \frac{10}{8} = 50\ (um/t)$$

$$C_{U(Cl)} = 40 \times \frac{9.990}{6.660} = 60\ (um/t)$$

Obs.: corecția face ca costul unitar al produselor utilizate să se majoreze în funcție de pierderile intervenite.

APLICAȚIA 8. 9 - (PROCEDEUL REITERĂRII)

O întreprindere prezintă situația cheltuielilor de producție, a producției şi a destinației acesteia, din tabelul următor:

Nr. crt.	Secții auxiliare producătoare	Cheltuieli de producție	Producția obținută	Secții consumatoare			
				S.T.	C.T.	S.P.	Alte secții
1	Stația de transformare (S.T.)	125 mil.	300 kwh	-	75	100	125
2	Centrala termică (C.T.)	175 mil.	275 t	50	-	125	100
3	Stația de preparare a apei (S.P.)	250 mil.	200 m3	25	100	-	75

Care sunt costurile unitare ale producției auxiliare determinate conform unuia din procedeele de calcul al costului producției de fabricație interdependentă (în u.m.)?

REZOLVARE

PROCEDEUL REITERĂRII						
RUNDA I					**922 ST**	
922 **CT**	=	922 **ST**	31,25	$\frac{75}{300} \times 125 = 31,25$	125,00	31,25
922 **SP**	=	922 **ST**	41,67		37,50	41,67
					48,18	21,42
922 **ST**	=	922 **CT**	37,50		38,93	28,56
922 **SP**	=	922 **CT**	93,75		15,74	13,67
					13,93	18,22
922 **ST**	=	922 **SP**	48,18		6,63	5,14
922 **CT**	=	922 **SP**	192,71			6,85
					285,91	166,78
					SFD	***119,13***

RUNDA II					**922 CT**	
922 **CT**	=	922 **ST**	21,42		175,00	37,50
922 **SP**	=	922 **ST**	28,56		31,25	93,75
					192,71	38,93
922 **ST**	=	922 **CT**	38,93		21,42	97,33
922 **SP**	=	922 **CT**	97,33		62,94	13,93
					13,67	34,82
922 **ST**	=	922 **SP**	15,74		26,52	
922 **CT**	=	922 **SP**	62,94		5,14	
					528,65	316,27
					SFD	***212,39***

RUNDA III					**922 SP**	
922 **CT**	=	922 **ST**	13,67		250,00	48,18
922 **SP**	=	922 **ST**	18,22		41,67	192,71
					93,75	15,74
922 **ST**	=	922 **CT**	13,93		28,56	62,94
922 **SP**	=	922 **CT**	34,82		97,33	6,63
					18,22	26,52
922 **ST**	=	922 **SP**	6,63		34,82	
922 **CT**	=	922 **SP**	26,52		6,85	
					571,21	352,72
					SFD	***218,49***

RUNDA IV						
922 **CT**	=	922 **ST**	5,14			
922 **SP**	=	922 **ST**	6,85			
Cu$_{kwh}$	=	$\frac{SFD_{922ST}}{q\ alte\ sectii} = \frac{119{,}13}{125} = 0{,}953$				
Cu$_{t}$	=	$\frac{SFD_{922CT}}{q\ alte\ sectii} = \frac{212{,}39}{100} = 2{,}123$				
Cu$_{m3}$	=	$\frac{SFD_{922SP}}{q\ alte\ sectii} = \frac{218{,}49}{75} = 2{,}913$				

APLICAȚIA 8. 10 - (PROCEDEUL ALGEBRIC)

O întreprindere prezintă situația cheltuielilor de producție, a producției şi a destinației acesteia, din tabelul următor:

Nr. crt.	Secții auxiliare producătoare	Cheltuieli de producție	Producția obținută	Secții consumatoare			
				S.T.	C.T.	S.P.	Alte secții
1	Stația de transformare (S.T.)	125 mil.	300 kwh	-	75	100	125
2	Centrala termică (C.T.)	175 mil.	275 t	50	-	125	100
3	Stația de preparare a apei (S.P.)	250 mil.	200 m3	25	100	-	75

Care sunt costurile unitare ale producției auxiliare determinate conform unuia din procedeele de calcul al costului producției de fabricație interdependentă (în u.m.)?

PROCEDEUL ALGEBRIC

Conform procedeului, cantitatea fabricată înmulțită cu costul ei unitar trebuie să fie egală cu cheltuielile proprii (inițiale) ale secției producătoare, la care se adaugă cheltuielile producției consumate obținute prin înmulțirea cantităților consumate cu costurile unitare de producție din secțiile de origine.

Cu notațiile elementelor necunoscute Cu1, Cu2 şi Cu3 (costurile unitare ale producției de fabricație interdependentă din secțiile ST, CT şi SP) se pot scrie următoarele relații:

$$
\begin{aligned}
1)\ & Q1\times Cu1 = Ch1 + q21\times Cu2 + q31\times Cu3 \\
2)\ & Q2\times Cu2 = Ch2 + q12\times Cu1 + q32\times Cu3 \\
3)\ & Q3\times Cu3 = Ch3 + q13\times Cu1 + q23\times Cu2
\end{aligned}
$$

Pentru comparație cu procedeul reiterării, vom avea în vedere aceleaşi trei secții interdependente din punct de vedere al fabricație ST, CT, SP din tabelul alăturat.

Secții producătoare	Cheltuieli de producție Ch. (în milioane lei)	Producția obținută Q (în unități fizice)	**Secții consumatoare**		
			ST	**CT**	**SP**
ST	Ch1 = 125	Q1 = 300	-	q12 = 75	q13 = 100
CT	Ch2 = 175	Q2 = 275	q21 = 50	-	q23 = 125
SP	Ch3 = 250	Q3 = 200	q31 = 25	q32 = 100	-

Aceste relații formează un sistem linear de 3 ecuații cu 3 necunoscute:

$$
\begin{cases}
-Q1\times Cu1 + q21\times Cu2 + q31\times Cu3 = -Ch1 \\
q12\times Cu1 - Q2\times Cu2 + q32\times Cu3 = -Ch2 \\
q13\times Cu1 + q23\times Cu2 - Q3\times Cu3 = -Ch3
\end{cases}
$$

$$
\begin{cases}
-300\times Cu1 + 50\times Cu2 + 25\times Cu3 = -125 \\
75\times Cu1 - 275\times Cu2 + 100\times Cu3 = -175 \\
100\times Cu1 + 125\times Cu2 - 200\times Cu3 = -250
\end{cases}
$$

Sistemului i se poate asocia un determinant de sistem ΔS şi determinanții $\Delta Cu1$, $\Delta Cu2$ şi $\Delta Cu3$ asociați necunoscutelor:

$$\Delta S = \begin{vmatrix} -Q1 & q21 & q31 \\ q12 & -Q2 & q32 \\ q13 & q23 & -Q3 \end{vmatrix} = -10.578.125,0; \quad \Delta Cu1 = \begin{vmatrix} -Ch1 & q21 & q31 \\ -Ch2 & -Q2 & q32 \\ -Ch3 & q23 & -Q3 \end{vmatrix} = -10.578.125,0$$

$$\Delta Cu2 = \begin{vmatrix} -Q1 & -Ch1 & q31 \\ q12 & -Ch2 & q32 \\ q13 & -Ch3 & -Q3 \end{vmatrix} = -21.156.250,0 \quad \Delta Cu3 = \begin{vmatrix} -Q1 & q21 & -Ch1 \\ q12 & -Q2 & -Ch2 \\ q13 & q23 & -Ch3 \end{vmatrix} = -31.734.375,0$$

Soluțiile sistemului se obțin raportând determinanții ΔCuj și ΔS (formulele Cramer):

$Cu1 = \Delta Cu1 / \Delta S = 1$; $Cu2 = \Delta Cu2 / \Delta S = 2$; $Cu3 = \Delta Cu3 / \Delta S = 3$

Rezolvăm sistemul și prin procedeul substituției simplificând cu 25:

$$\begin{cases} 12 \times Cu1 - 2 \times Cu2 - Cu3 = 5 & (1) \\ 3 \times Cu1 - 11 \times Cu2 + 4 \times Cu3 = -7 & (2) \\ 4 \times Cu1 + 5 \times Cu2 - 8 \times Cu3 = -10 & (3) \end{cases}$$

Înmulțind cu 2 ecuația a doua și adunând cu ecuația a treia se obține următoarea relație:

$10 \times Cu1 - 17 \times Cu2 = -24$, din care se extrage costul unitar:

$Cu1 = \dfrac{17 \times Cu2 - 24}{10}$, care introdus în ecuațiile 1 și 2 conduce la următorul sistem de două ecuații cu două necunoscute:

$$\begin{cases} 92 \times Cu2 - 5 \times Cu3 = 169 \\ 59 \times Cu2 - 40 \times Cu3 = -2 \end{cases}$$

Acest sistem rezolvat prin substituție prezintă soluțiile:

*Cu*2 = 2; *Cu*3 = 3, la care se adaugă *Cu*1 = 1;

Se vor observa diferențele (minore) față de procedeul reiterării:

(*Cu*1 = 0,95; *Cu*2 = 2,12; *Cu*3 = 2,91).

TEMA-9 - METODA GLOBALĂ DE CALCULAȚIE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE - VARIANTA SIMPLEX

Această metodă de calculație a costurilor se utilizează de către întreprinderile care fabrică un singur produs şi care, în general, la sfârşitul perioadei de gestiune nu au semifabricate sau producție în curs de execuție, iar dacă aceasta din urmă există, ea se menține constantă.

În această categorie se cuprind, de exemplu, în cazul producției de bază întreprinderile din industria energetică, din industria cimentului, fabricile de cărămizi etc., iar în cazul producției auxiliare, centralele electrice, centralele termice, centralele de apă, centralele de frig etc., care sunt organizate în mod independent. Obiectul calculației costurilor îl reprezintă produsul finit, lucrarea sau serviciul prestat (PLS) [1].

Studiul de caz are în vedere o societate comercială industrială care fabrică un singur sortiment de geamuri într-o singură secție de producție.

În cursul unei perioade de gestiune se obțin 100.000 m.p. de geam de 3 mm colectându-se cheltuieli de producție în valoare 19.900.000 mii lei, costul prestabilit utilizat ca preț de înregistrare contabilitate fiind de 200 lei/m.p.

În tabelul nr. 1 sunt redate cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară precum şi distribuția acestora pe sectoare de activitate.

Se cere:

- înregistrarea cheltuielilor preluate din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune (întocmirea tabloului de conversie);
- înregistrările contabile în cele două circuite contabile;
- decontarea cheltuielilor simplu indirecte şi a celor dublu indirecte (generale de administrație şi a cheltuielilor de desfacere);
- înregistrarea producției obținute la cost prestabilit;
- înregistrarea decontării cheltuielilor efective (cost de producție).

Rezolvare

Pentru colectarea şi înregistrarea cheltuielilor se utilizează conturile de calculație: 921 „Cheltuielile activității de bază " pentru cheltuielile directe, 923 „Cheltuieli indirecte de producție " pentru cheltuielile simplu indirecte şi 924 „Cheltuielile generale de administrație " pentru cheltuielile dublu indirecte. Aceste conturi se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, pe articole de calculație, astfel:

- 9210 „Materii prime şi materiale directe "
- 9211 „Salarii directe "
- 9212 „Asigurări şi protecție socială aferente salariilor directe "
- 9234 „Cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor " - CIFU
- 9235 „Cheltuieli generale ale secției " - CGS
- 9240 „Cheltuieli generale de administrație " - CGA

[1] Oprea Călin, Contabilitatea de gestiune, Editor Tribuna Economică - 2001.

Situația cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară					Tabelul nr. 1
Denumire	**cont**	**Sume mil. lei**	**Distribuția cheltuielilor pe sectoare de activitate**		
			Secții principale de producție	**Secții auxiliare**	**Sector administrativ**
Cheltuieli cu materiile prime	601	10.200.000	10.200.000	-	-
Cheltuieli cu materialele auxiliare	6021	410.000	380.000	20.000	10.000
Cheltuieli de natura obiectele de inventar	603	180.000	-	160.000	20.000
Cheltuieli cu energia şi apa	605	700.000	-	660.000	40.000
Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile	611	100.000	80.000	-	20.000
Cheltuieli cu chiriile	612	200.000	120.000	-	80.000
Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații	626	10.000	-	-	10.000
Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	627	6.000	-	-	6.000
Cheltuieli cu alte impozite şi taxe	635	30.000	-	-	30.000
Cheltuieli cu salariile	641	5.704.000	3.802.000	1.046.000	856.000
Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale (24,5 %)	6451	1.397.000	931.200	256.630	209.170
Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de şomaj (3,5 %)	6452	200.000	134.000	36.000	30.000
Cheltuieli privind contribuția angajatorului la fondul de sănătate (7 %)	6453	399.000	266.000	73.000	60.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	6811	364.000	-	360.000	4.000
Total		**19.900.000**	**15.913.200**	**2.611.630**	**1.375.170**

Tabloul de conversie							Tabelul nr. 2
Conturi	**Total**	**921 „Cheltuielile activităţii de bază “**			**923 „Cheltuieli indirecte de producţie**		**9240 „Cheltuieli generale de administraţie “**
		9210	**9211**	**9212**	**9234**	**9235**	
601	10.200.000	10.200.000	-	-	-	-	-
6021	410.000	380.000	-	-	-	20.000	10.000
603	180.000	-	-	-	160.000	-	20.000
605	700.000	-	-	-	660.000	-	40.000
611	100.000	-	-	-	80.000	-	20.000
612	200.000	-	-	-	120.000	-	80.000
626	10.000	-	-	-	-	-	10.000
627	6.000	-	-	-	-	-	6 .000
635	30.000	-	-	-	-	-	30.000
641	5.704.000	-	3.802.000	-	-	1.046.000	856.000
6451	1.397.000	-	-	931.200	-	256.630	209.170
6452	200.000	-	-	134.000	-	36.000	30.000
6453	399.000	-	-	266.000	-	73.000	60.000
6811	364.000	-	-	-	-	360.000	4.000
Total	**19.900.000**	**10.580.000**	**3.802.000**	**1.331.200**	**1.020 .000**	**1.791.630**	**1.375.170**

Cheltuielile directe se identifică pe fiecare obiect de calculaţie (produs) în parte. Cheltuielile comune ale secţiilor (CIFU, CGS) şi cele generale de administraţie (CGA) se calculează fără a realiza o repartizare propriu-zisă a acestora, ci doar ca o simplă afectare (imputare).

Înregistrările contabile din contabilitate de gestiune în paralel cu cele din contabilitatea financiară sunt prezentate în tabelul nr. 3.

Tabelul nr. 3

Nr. crt.	Operațiunea economică	Contabilitatea financiară			Contabilitatea de gestiune		
		Conturi		Sume	Conturi		Sume
		D	C		D	C	
1.	Înregistrarea cheltuielilor directe pe articole de calculație				%	901	15.713.200
		601	301	10.200.000	9210		10.580.000
		6021	3021	380.000	9210		
		641	421	3.802.000	9211		3.802.000
		6451	4311	931.200	9212		1.331.200
		6452	4371	134.000	9212		
		6453	4313	266.000	9212		
2.	Înregistrarea cheltuielilor indirecte sau comune ale secției				%	901	2.811.630
		603	303	160.000	9234		1.020.000
		605	401	660.000	9234		
		611	401	80.000	9234		
		612	5121	120.000	9234		
		6021	3021	20.000	9235		1.791.630
		641	421	1.046.000	9235		
		6451	4311	256.630	9235		
		6452	4372	36.000	9235		
		6453	4311	73.000	9235		
		6811	2811	360.000	9235		
3.	Înregistrarea cheltuielilor generale de administrație	6021	3021	10.000	9240	901	1.375.170
		603	303	20.000	9240		
		605	401	40.000	9240		

		611	401	20.000	9240		
		612	401	80.000	9240		
		626	401	10.000	9240		
		627	5121	6.000	9240		
		635	446	30.000	9240		
		641	421	856.000	9240		
		6451	4311	209.970	9240		
		6452	4371	30.000	9240		
		6453	4311	60.000	9240		
		6811	2811	4.000	9240		
					921	%	2.811.630
4.	Decontarea cheltuielilor simplu indirecte					9234	1.020.000
						9235	1.719.630
5.	Decontarea cheltuielilor dublu indirecte *				921	9240	1.375.170
6.	Înregistrarea producției obținute la cost prestabilit	345	711	20.000.000	931	902	20.000.000
7.	Înregistrarea decontării cheltuielilor efective				902	921	19.900.000
8.	Înregistrarea diferențelor de preț	711	348	100.000	903	902	100.000

* În conformitate cu Reglementările contabile simplificate armonizate cu directivele europene art. 3.1. - a, "cheltuielile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final" nu se includ în costul de producție

TEMA-10 - METODA GLOBALĂ DE CALCULAȚIE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE - VARIANTA DUPLEX

Studiul de caz priveşte o societate comercială cu profil industrial care fabrică un singur sortiment de produs care nu necesită cheltuieli de desfacere.

Producția este realizată în două secții principale de producție S_I, S_{II} care folosesc utilități tehnologice (apă industrială, energie electrică de joasă tensiune), fiind necesară imputarea (repartizarea) rațională a cheltuielilor generale de administrație pe sectoarele productive de activitate.

Principalele operații economice efectuate pe parcursul unei perioade de gestiune sunt prezentate în tabelul nr. 1.

	Principalele operații economice	Tabelul nr. 1
Nr. crt.	**OPERAȚIA ECONOMICĂ**	**SUME**
1.	Colectarea cheltuielilor cu materiile prime şi materialele	
	1.1. Consumul de materii prime la:	
	- secția I bază	3.000.000
	- secția II bază	2.000.000
	1.2. Consumul de materiale auxiliare la secțiile principale de producție la:	
	- secția I bază	
	- secția II bază	1.000.000
	la secțiile auxiliare:	500.000
	- centrala de apă (CA)	
	- stația de transformatoare (ST)	300.000
	la sectorul administrativ:	200.000
		100.000
2.	Cheltuielile cu salariile, contribuțiile la asigurările sociale şi protecția socială	
	2.1. Salariile muncitorilor din secțiile de bază:	
	- secția de bază I	4.000.000
	- secția de bază II	2.500.000
	2.2. Salariile personalului din secțiile auxiliare:	
	- centrala de apă	600.000
	- stația de transformatoare	400.000
	2.3. Salariile personalului tehnic, administrativ şi de conducere al secțiilor:	
	- secția de bază I	
	- secția de bază II	650.000
	2.4. Salariile personalului din sectorul administrativ:	350.000
		2.000.000
3.	Cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor corporale	
	3.1. La secțiile principale de producție	
	- secția de bază I	1.500.000
	- secția de bază II	1.000.000
3.	**3.2.** la secțiile auxiliare:	
	- centrala de apă - CA	300.000
	- stația de transformatoare - ST	200.000
	3.3. la sectorul administrativ:	500.000
4.	Obținerea produselor finite: 1.000 buc. la prețul de înregistrare (costul prestabilit) de 20.000 lei / buc.	20.000.000
5.	Livrările reciproce de utilități între secțiile auxiliare:	
	5.1. ST livrează energie electrică la CA	200.000
	5.2. CA furnizează apă pentru ST	100.000

6.	Contravaloarea producției secțiilor auxiliare livrată la celelalte sectoare de activitate **6.1.** Contravaloarea producției de apă livrată la secțiile principale de producție: - secția de bază I - secția de bază II la sectorul administrativ: **6.2.** Contravaloarea producției de energie electrică a stației de transformatoare livrată la secțiile principale de producție: - secția de bază I - secția de bază II la sectorul administrativ:	 900.000 350.000 50.000 350.000 250.000 100.000

Pe baza datelor enunțate, se cere:

- înregistrarea cheltuielilor în contabilitatea de gestiune;
- calcularea costului producției finite;
- decontarea consumurilor reciproce dintre secțiile auxiliare;
- decontarea producției secțiilor auxiliare livrată altor sectoare de activitate;
- repartizarea cheltuielilor indirecte de producție;
- repartizarea cheltuielilor generale de administrație;
- înregistrarea producției în curs de execuție;
- înregistrarea producției finite la costul efectiv;
- înregistrarea diferențelor (abaterilor) dintre costul efectiv al producției finite obținute şi costul prestabilit şi costul prestabilit (prețul de înregistrare);
- închiderea conturilor contabilității de gestiune.

Înregistrări contabile

1. Înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime şi auxiliare

%	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	7.100.000
921 "Cheltuielile activității de bază" 921/SI 3.000.000 921/SII 2.000.000			5.000.000
922 "Cheltuieli activități auxiliare" 922/CA 300.000 922/CE 200.000			500.000
923 "Cheltuieli indirecte de producție" 923/SI 1.000.000 923/SII 500.000			1.500.000
924 "Cheltuieli generale de administrație"			100.000

2. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile, contribuțiile şi protecția socială

%	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	10.500.000
921 "Cheltuielile activității de bază" 921/SI 4.000.000 921/SII 2.500.000			6.500.000

922 1.000.000
"Cheltuieli activități auxiliare"
922/CA600.000
922/CE 400.000
923 1.000.000
"Cheltuieli indirecte de producție"
923/SI 650.000
923/SII 350.000
924 2.000.000
"Cheltuieli generale de administrație"

---

3. Înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale

% = **901** 3.500.000
"Decontări interne privind cheltuielile"
922 500.000
"Cheltuieli activități auxiliare"
922/CA 300.000
922/CE 200.000
923 2.500.000
"Cheltuieli indirecte de producție"
923/SI 1.500.000
923/SII 1.000.000
924 500.000
"Cheltuieli generale de administrație"

---

4. Înregistrarea producției finite la costul prestabilit (1.000 buc. × 20.000 lei / buc.)

931 = **902** 20.000.000
"Costul producției obținute" "Decontări interne privind producția obținută"

---

5. Decontarea consumurilor reciproce dintre secțiile auxiliare

5.1. **922/CA** = **922/ST** 200.000
5.2. **922/ST** = **922/CA** 100.000

---

6. Decontarea contravalorii producției secțiilor auxiliare livrată către celelalte sectoare de activitate

6.1. Contravaloarea producției centralei de apă - CA

% = **922 CA** 1.300.000
"Cheltuieli activități auxiliare"
923
"Cheltuieli indirecte de producție" 1.250.000
923/SI 900.000
923/SII 350.000
924
"Cheltuieli generale de administrație" 50.000

6.2. Contravaloarea producției stației de transformatoare - ST

% = **922 ST** 700.000
"Cheltuieli activități auxiliare"
923 600.000
"Cheltuieli indirecte de producție"
923/SI 350.000
923/SII 250.000
924 100.000
"Cheltuieli generale de administrație"

---

7. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție

921 = **923** 3.425.000
"Cheltuielile activității de bază" "Cheltuieli indirecte de producție"

921/SI = 923/SI 4.400.000

921/SII = 923/SII 2.450.000

8. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație [2]

a) Coeficientul de suplimentare $K_{SCg} = \frac{2.750.000}{11.400.000 + 6.950.000} = 0,14986376$

b) Includerea în costul produselor a cotelor de cheltuieli generale de administrație

921 = **924** 2.750.000
"Cheltuielile activității de bază" "Cheltuieli generale de administrație"
921/SI **1.707.720** (0,14986 × 11.400.000)
921/SII **1.042.280** (0,14986 × 6.950.000)

9. Înregistrarea costului de producție efectiv al producției în curs de execuție

Producția în curs de execuție la finele lunii este de 3.250.000 lei repartizată astfel:
- secția I 2.750.000
- secția II 500.000

933 = **921** 3.250.000
"Costul producției în curs de execuție" "Cheltuielile activității de bază"
921/SI 2.750.000
921/SII 500.000

10. Înregistrarea costului efectiv al producției:

Secția	Total cheltuieli (costul complet)	Costul efectiv al producției în curs de execuție	Costul efectiv (complet) al producției finite
SI	13.107.720	2.750.000	10.357.720
SII	7.992.280	500.000	7.492.280
TOTAL	**21.100.000**	**3.250.000**	**17.850.000**

902 = **921** 17.850.000
"Decontări interne privind producția obținută" "Cheltuielile activității de bază"
921/SI 10.357.720
921/SII 7.492.280

11.* *Înregistrarea diferențelor de preț

903 = **902** 2.150.000
"Decontări interne privind diferențele de preț" "Decontări interne privind producția obținută"

12.* *Decontarea costului efectiv al producției finite obținute

901 = **931** 17.850.000
"Decontări interne privind cheltuielile" "Costul producției obținute"

13.* *Închiderea contului 903 "Decontări interne privind diferențele de preț"

931 = **903** 2.150.000
"Costul producției obținute" "Decontări interne privind diferențele de preț"

14.* *Decontarea costului efectiv al producției în curs de execuție

901 = **933** [3] 3.250.000
"Decontări interne privind cheltuielile" "Costul producției în curs de execuție"

La începutul perioadei următoare se deschide contul producției în curs de execuție cu formula contabilă inversă (933 = 901 şi 921 = 933).

Reflectarea înregistrărilor contabile cronologice, în formă sistematică, se prezintă astfel:

[2] Bazele de repartizare le reprezintă costurile de producție

[3] În altă variantă de înregistrări contabile, conturile 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi 933 "Costul producției în curs de execuție" rămân cu sold creditor şi respectiv, debitor iar în perioada imediat următoare se face: 921 = 933.

FIŞELE DE CONT

901

17.850.000	7.100.000
3.250.000	10.500.000
	3.500.000
21.100.000	21.100.000

" Decontări interne privind cheltuielile "

921

5.000.000	17.850.000
6.500.000	3.250.000
6.850.000	
18.350.000	18.350.000

" Cheltuielile activității de bază"

921 SI

3.000.000	2.750.000
4.000.000	10.357.720
4.400.000	
1.707.720	
13.107.720	13.107.720

" Cheltuielile activității de bază"

921 SII

2.000.000	500.000
2.500.000	7.492.280
2.450.000	
1.070.735	
7.992.280	7.992.280

" Cheltuielile activității de bază"

922

500.000	200.000
1.000.000	100.000
500.000	1.300.000
200.000	700.000
100.000	
2.300.000	2.300.000

" Cheltuieli activități auxiliare"

922 CA

300.000	100.000
600.000	1.300.000
300.000	
200.000	
1.400.000	1.400.000

" Cheltuieli activități auxiliare"

922 ST

200.000	200.000
400.000	700.000
200.000	
100.000	
900.000	900.000

" Cheltuieli activități auxiliare"

923

1.500.000	6.850.000
1.000.000	
2.500.000	
1.250.000	
600.000	
6.850.000	6.850.000

" Cheltuieli indirecte de producție"

FIŞELE DE CONT

923 SI

1.000.000	4.400.000
650.000	
1.500.000	
900.000	
350.000	
4.400.000	4.400.000

" Cheltuieli indirecte de producție"

923 SII

500.000	2.450.000
350.000	
1.000.000	
350.000	
250.000	
2.450.000	2.450.000

" Cheltuieli indirecte de producție"

924

100.000	2.750.000
2.000.000	
500.000	
50.000	
100.000	
2.750.000	2.750.000

"Cheltuieli generale de administrație"

931

20.000.000	17.850.000
2.150.000	
17.850.000	17.850.000

"Costul producției obținute"

933

2.750.000	3.250.000
500.000	
3.250.000	3.250.000

"Costul producției în curs de execuție"

902

17.850.000	20.000.000
	2.150.000
17.850.000	17.850.000

"Decontări interne privind producția obținută"

903

2.150.000	2.150.000

"Decontări interne privind diferențele de preț"

Notă: Deoarece modul de organizare a contabilității de gestiune este la latitudinea fiecărei unități patrimoniale, în funcție de specificul activității şi de necesitățile proprii de informare ale acesteia, există mai multe variante posibile de funcționare a conturilor de gestiune.

Varianta prezentată reprezintă doar una dintre variantele posibile [4].

[4] Oprea Călin, Contabilitatea de gestiune, Editor Tribuna Economică - 2001.

TEMA-11 - METODA DE CALCULAȚIE A COSTURILOR PE COMENZI DE FABRICAȚIE

Metoda se aplică de către unitățile industriale din industria constructoare de maşini, din industria electrotehnică, de reparații de maşini şi utilaje cu producție individuală sau de serie, care, de regulă, la sfârşitul perioadei de gestiune prezintă şi producție în curs de execuție, iar în anumite cazuri, şi semifabricate ca elemente asamblabile (piese, agregate şi ansambluri) ale produselor.

Obiectul calculației costurilor în contabilitate îl constituie comanda în raport de care se colectează cheltuielile directe şi se repartizează cheltuielile indirecte de producție prin procedeele convenționale cunoscute. **Costul unitar** se calculează la terminarea comenzii, prin împărțirea **totalului cheltuielilor** aferente fiecărei comenzi la **cantitatea de produse finite** din comanda respectivă.

Metoda pe comenzi se poate aplica în două variante, varianta "**fără semifabricate**", în cazul producției individuale, şi varianta "**cu semifabricate**", în cazul producției de serie, unde se poate aplica însă şi varianta "fără semifabricate".

Costurile unitare au la bază următoarele relații:

Varianta "fără semifabricate"	**Varianta "cu semifabricate"**
$C_U = \dfrac{\sum_{S=1}^{K} \left(\sum_{X=1}^{N} CH_{DX} + \sum_{Y=1}^{M} CH_{INDY} \right)_S}{Q}$	$C_{US} = \dfrac{\sum_{P=1}^{K} (C_U \times q) \times P + \left(\sum_{X=1}^{N} CH_{DX} + \sum_{Y=1}^{M} CH_{INDY} \right) \times a}{Q}$
în care: **C_U** - reprezintă costul unitar; **CH_{DX}** - reprezintă cheltuielile directe; **CH_{INDX}** - reprezintă cheltuielile indirecte; **Q** - reprezintă cantitatea de produse finite obținute; **X** şi **Z** - reprezintă articolele de calculație; **S** - reprezintă secțiile de producție.	în care: **q** - reprezintă consumul specific; **p** - reprezintă piese, repere, subansamble sau semifabricate; **a** - reprezintă asamblare, restul notațiilor fiind aceleaşi; ***Înregistrările contabile ale metodei pe comenzi sunt asemănătoare metodei globale***

TEMA-12 - STUDIU DE CAZ PRIVIND METODA DE CALCULAȚIE A COSTURILOR PE COMENZI DE FABRICAȚIE

Studiul de caz priveşte o societate comercială cu profil industrial de fabricare a mobilei pentru export care realizează serii mici de produse în două sortimente, **canapele** (**A**) şi **fotolii** (**B**) fără semifabricate şi care nu necesită cheltuieli de desfacere.

Obiectul calculației costurilor în **contabilitatea de gestiune** îl constituie **comanda** în raport de care se colectează cheltuielile directe şi se repartizează cheltuielile indirecte de producție prin procedee convenționale de imputare [5].

Antecalculația costului unitar pe elementele primare de cheltuieli, pentru cele două produse este redată de tabelul nr. 1.

Comanda beneficiarului este de **200** bucăți pentru produsele **A** şi de **200** bucăți pentru produsele **B**. Produsele sunt evaluate la cost standard (antecalculat), iar producția în curs de execuție este inexistentă.

Se cere:

- înregistrarea în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor aferente celor două sortimente de produse lansate pe comenzi;
- repartizarea cheltuielilor indirecte pe cele două comenzi în funcție de ponderea elementelor de cheltuieli unitare în totalul cheltuielilor antecalculate;
- înregistrarea producției obținute şi decontarea cheltuielilor de producție în contabilitatea de gestiune;
- calculul costului unitar efectiv pentru cele două produse.

Antecalculația costului unitar pe elemente primare de cheltuieli				Tabelul nr. 1
Denumire	**Produsul A**		**Produsul B**	
	cost unitar	**%**	**cost unitar**	**%**
Materii prime şi materiale	1.400.000	38,25	600.000	35,12
Combustibil, apă, energie	140.000	3,83	72.000	4,22
Amortizarea imobilizărilor corporale	300.000	8,20	160.000	9,36
Lucrări şi servicii executate de terți	100.000	2,73	80.000	4,68
Salariile personalului	1.200.000	32,78	520.000	30,44
Contribuția la asigurările sociale şi protecția socială	360.000	9,84	156.000	9,13
Alte cheltuieli	160.000	4,37	120.000	7,05
Total cost unitar	**3.660.000**	**100**	**1.708.000**	**100**

Lansarea în fabricație a celor două sortimente de produse a ocazionat următoarele cheltuieli:

[5] Oprea Călin, Contabilitatea de gestiune, Editor Tribuna Economică - 2001.

Cheltuielile cu fabricația celor două sortimente de produse			Tabelul nr. 2
Denumire	**Produsele**		**Cheltuieli totale**
	A	**B**	
Materii prime şi materiale	411.200.000	90.800.000	502.000.000
Combustibil, apă, energie			41.361.000
Amortizarea imobilizărilor			150.400.000
Lucrări şi servicii executate de terți			50.800.000
Salarii personal direct productiv	251.200.000	48.800.000	300.000.000
Salarii personal indirect productiv de secție			40.000.000
Salarii personal de conducere şi administrație al întreprinderii			20.000.000
Contribuția la asigurările sociale şi protecția socială [6], din care: - personal direct productiv - indirect productiv de secție - de conducere şi administrație	75.360.000	14.640.000	108.000.000 90.000.000 12.000.000 6.000.000
Alte cheltuieli			104.000.000
TOTAL CHELTUIELI	**737.760.000**	**154.240.000**	**1.316.561.000**

Înregistrarea în contabilitatea de gestiune a operațiilor economice ocazionate de obținerea celor două produse lansate în fabricație pe comenzi.

1. Înregistrarea materiilor prime şi materialelor preluate din contabilitatea financiară în baza "Situației de repartizare a consumurilor de materiale".

921	=	**901**	502.000.000 lei
"Cheltuielile activității de bază"		"Decontări interne privind cheltuielile"	
921/**A** 411.200.000			
921/**B** 90.800.000			

2. Colectarea consumului de combustibil, energie şi apă pe cele două produse lansate pe comenzi, în funcție de mărimea antecalculată a acestor cheltuieli.

2.1. Înregistrarea cheltuielilor cu combustibilul, apa, energia.

923	=	**901**	41.361.000 lei
"Cheltuieli indirecte de producție"		"Decontări interne privind cheltuielile"	

2.2. Repartizarea pe comenzi, respectiv pe produse în funcție de mărimea antecalculată a cheltuielilor.

[6] S-a considerat un procent global de 30 %. Din ianuarie 2004 contribuțiile sociale pentru grupa a III-a de muncă sunt: CAS (asigurări sociale) - 22,0 %, CASS (asigurări sociale de sănătate) - 7 %, CASJ (asigurări de şomaj) - 3,0 %, CAMBP (asigurări de accidente de muncă şi boli profesionale) - 0,5 %.

Denumire	Comanda A	Comanda B	TOTAL
Cheltuieli unitare antecalculate	140.000	72.000	212.000
Ponderea procentuală a cheltuielilor unitare antecalculate	66,04 %	33,96 %	100 %
Cheltuieli efective înregistrate			41.361.000
Repartizarea cheltuielilor efective pe comenzi (procentual)	27.314.804	14.046.196	41.361.000

2.3. Înregistrarea repartizării cheltuielilor cu combustibilul, energia, apa:

921 "Cheltuielile activității de bază"	=	**923** "Cheltuieli indirecte de producție"	41.361.000 lei
921/**A** 27.314.804			
921/**B** 14.046.196			

3. Colectarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale din contabilitatea financiară şi repartizarea lor asupra celor două comenzi lansate pe baza "Situație de calcul şi repartizare a amortizării imobilizărilor corporale".

3.1. Înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale.

923 "Cheltuieli indirecte de producție"	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	150.400.000 lei

3.2. Repartizarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale pe cele două comenzi de fabricație.

Denumire	Comanda A	Comanda B	TOTAL
Cheltuieli unitare antecalculate	300.000	160.000	460.000
Ponderea procentuală a cheltuielilor	65,22 %	34,78 %	100 %
Cheltuieli efective înregistrate			150.400.000
Repartizarea cheltuielilor efective pe comenzi (procentual)	98.090.880	52.309.120	150.400.000

3.2. Înregistrarea repartizării cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor:

921 "Cheltuielile activității de bază"	=	**923** "Cheltuieli indirecte de producție"	150.400.000 lei
921/**A** 98.090.880			
921/**B** 52.309.120			

4. Colectarea şi repartizarea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile prestate de terți din contabilitatea financiară.

4.1. Înregistrarea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile prestate de terți.

923 "Cheltuieli indirecte de producție"	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	50.800.000 lei

4.2. Repartizarea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terţi pe cele două comenzi lansate, în funcţie de nivelul antecalculat al acestora.

Denumire	**Comanda**		**Total**
	A	**B**	
Cheltuieli unitare antecalculate	100.000	80.000	180.000
Ponderea procentuală a cheltuielilor	55,56 %	44,44 %	100 %
Cheltuieli efective înregistrate			50.800.000
Repartizarea cheltuielilor efective pe Comenzi (procentual)	28.224.480	22.575.520	50.800.000

4.3. Înregistrarea repartizării cheltuielilor cu lucrările şi serviciile pe baza "Situaţiei de calcul şi repartizare a lucrărilor şi serviciilor executate de terţi":

921 "Cheltuielile activităţii de bază"	=	**923** "Cheltuieli indirecte de producţie"	50.800.000
921/**A** 28.224.480			
921/**B** 22.575.520			

5. Colectarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor cu salariile şi repartizarea lor pe comenzi în baza "Situaţiei de repartizare a salariilor, contribuţiei la asigurările şi protecţia socială".

5.1. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile:

a) cheltuielile cu salariile personalului direct productiv:
b)

921 "Cheltuielile activităţii de bază"	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	300.000.000
921/**A** 251.200.000			
921/**B** 48.800.000			

c) cheltuielile cu salariile personalului indirect productiv al secţiei:

923 "Cheltuieli indirecte de producţie"	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	40.000.000

d) cheltuielile cu salariile personalului de conducere şi administraţie:

924 "Cheltuieli generale de administraţie"	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	20.000.000

5.2. Repartizarea salariilor indirecte pe cele două comenzi în funcţie de mărimea cheltuielilor cu salariile antecalculate.

a) repartizarea pe comenzi a salariilor personalului indirect productiv al secţiei:

Denumire	Comanda		Total
	A	B	
Cheltuieli unitare antecalculate	1.200.000	520.000	1.720.000
Ponderea procentuală a cheltuielilor în totalul cheltuielilor	69,77 %	30,23 %	100 %
Cheltuieli efective înregistrate			40.000.000
Repartizarea cheltuielilor efective pe comenzi (procentual)	27.908.000	12.092.000	40.000.000

b) repartizarea pe comenzi a salariilor personalului de conducere şi administrație:

Denumire	Comanda		Total
	A	B	
Cheltuieli unitare antecalculate	1.200.000	520.000	1.720.000
Ponderea procentuală a cheltuielilor	69,77 %	30,23 %	100 %
Cheltuieli efective înregistrate			20.000.000
Repartizarea cheltuielilor efective pe comenzi (procentual)	13.954.000	6.046.000	20.000.000

5.3. Înregistrarea repartizării pe comenzi de fabricație

a) a cheltuielilor cu salariile personalului indirect productiv de secție:

921 = **923** 40.000.000
"Cheltuielile activității de bază" "Cheltuieli indirecte de producție"
921/**A** 27.908.000
921/**B** 12.092.000

b) a cheltuielilor cu salariile personalului de conducere şi administrație:

921 = **924** 20.000.000
"Cheltuielile activității de bază" "Cheltuieli generale de administrație"
921/**A** 13.954.000
921/**B** 6.046.000

6. Colectarea din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu contribuția şi protecția socială.

6.1. Înregistrarea lor în contabilitatea de gestiune:
a) a cheltuielilor cu contribuția şi protecția socială aferente salariilor personalului direct productiv:

921 = **901** 90.000.000
"Cheltuielile activității de bază" "Decontări interne privind cheltuielile"
921/**A** 75.360.000
921/**B** 14.640.000

b) a cheltuielilor cu contribuția şi protecția socială aferente salariilor personalului indirect productiv de secție:

923 "Cheltuieli indirecte de producție"	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	12.000.000

c) a cheltuielilor cu contribuția şi protecția socială aferente salariilor personalului de conducere şi administrație:

924 "Cheltuieli generale de administrație"	=	**901** "Decontări interne privind cheltuielile"	6.000.000

6.2. Repartizarea pe comenzi a cheltuielilor cu contribuția şi protecția socială aferente salariilor personalului pe baza "Situației de repartizare a salariilor, contribuției la asigurările şi protecția socială":

Denumire	**Comanda**		**Total**
	A	**B**	
Cheltuieli unitare antecalculate	360.000	156.000	516.000
Ponderea procentuală a cheltuielilor în totalul cheltuielilor	69,77 %	30,23 %	100 %
Repartizarea cheltuielilor efective cu contribuția şi protecția socială aferente personalului indirect productiv de secție	8.372.400	3.627.600	12.000.000
Repartizarea cheltuielilor efective cu contribuția şi protecția socială aferente personalului de conducere şi de administrație	4.186.200	1.813.800	6.000.000

6.3. Înregistrarea pe comenzi a cheltuielilor cu contribuția şi protecția socială aferente salariilor personalului:

a) aferente personalului indirect productiv de secție:

921 "Cheltuielile activității de bază"	=	**923** "Cheltuieli indirecte de producție"	12.000.000
921/**A** 8.372.400 921/**B** 3.627.600			

b) aferente personalului de conducere şi administrație:

921 "Cheltuielile activității de bază"	=	**924** "Cheltuieli generale de administrație"	6.000.000
921/**A** 4.186.200 921/**B** 1.813.800			

7. Colectarea şi repartizarea pe comenzi a „altor cheltuieli “.

7.1. Înregistrarea în contabilitatea de gestiune a „altor cheltuieli “ preluate din contabilitatea financiară pe baza "Situației de calcul şi repartizare a altor cheltuieli":

924 = **901** 104.000.000
"Cheltuieli generale de administrație" "Decontări interne privind cheltuielile"

7.2. Repartizarea pe comenzi a "altor cheltuieli" în funcție de cheltuielile unitare antecalculate.

Denumire	Comanda		Total
	A	B	
Cheltuieli unitare antecalculate	160.000	120.000	280.000
Ponderea procentuală a cheltuielilor în totalul cheltuielilor	57,14 %	42,86 %	100 %
Cheltuieli efective înregistrate			104.000.000
Repartizarea pe comenzi	59.425.600	44.574.400	104.000.000

7.2. Înregistrarea repartizării „altor cheltuieli “:

921 = **924** 104.000.000
"Cheltuielile activității de bază" "Cheltuieli generale de administrație"
921/**A** 59.425.600
921/**B** 44.574.400

8. Înregistrarea producției obținute la cost standard pe baza "Centralizatorului notelor de predare - primire":

931 = **902** 1.073.600.000
"Costul producției obținute" "Decontări interne privind producția obținută"
931/**A** (200 × 3.660.000) 902/**A** 732.000.000
931/**B** (200 × 1.708.000) 902/**B** 341.600.000

9. Înregistrarea producției obținute la cost efectiv pe baza soldurilor conturilor 921 **A** şi **B** înainte de închidere [7]:

902 = **921** 1.316.561.000
"Decontări interne privind producția obținută" "Cheltuielile activității de bază"
902/**A** 921/**A** 1.005.236.364
902/**B** 921/**B** 311.324.636

10. Înregistrarea diferențelor de preț pe baza soldurilor conturilor 902 **A** şi **B** înainte de închidere:

903 = **902** 242.961.000
"Decontări interne privind diferențele de preț" "Decontări interne privind producția obținută"
903/**A** 902/**A** 273.236.364
903/**B** 902/**B** 30.275.364

10. Închiderea conturilor care prezintă sold:

[7] Vezi fişa decont respectivă

901 "Decontări interne privind cheltuielile"	=	**%**	1.316.561.000
		931 "Costul producției obținute"	1.073.600.000
		903 "Decontări interne privind diferențele de preț"	242.961.000

FIŞELE DE CONT

921 A

411.200.000	1.005.236.364
27.314.804	
98.090.880	
28.224.480	
251.200.000	
27.908.000	
13.954.000	
75.360.000	
8.372.400	
4.186.200	
59.425.600	
1.005.236.364	**1.005.236.364**

"Cheltuielile activității de bază"

Costul unitar al produsului "canapea": 1.005.236.364 : 200 = 5.026.182

921 B

90.800.000	311.324.636
14.046.196	
52.309.120	
22.575.520	
48.800.000	
12.092.000	
6.046.000	
14.640.000	
3.627.600	
1.813.800	
44.574.400	
311.324.636	**311.324.636**

"Cheltuielile activității de bază"

Costul unitar al produsului "fotoliu": 311.324.636 : 200 = 1.556.624

902 A

1.005.236.364	732.000.000
	273.236.364
1.005.236.364	**1.005.236.364**

"Decontări interne privind producția obținută"

902 B

311.324.636	341.600.000
	30.275.364
311.324.636	**311.324.636**

"Decontări interne privind producția obținută"

TEMA-13 - METODA STANDARD COST

Conceptul de bază al metodei standard cost constă în stabilirea cu anticipaţie a costurilor directe de producţie (materiale, manoperă etc.) care sunt denumite "standarde" şi a costurilor indirecte (costuri comune ale secţiilor, costurile generale ale întreprinderii şi cheltuieli de desfacere) denumite "bugete de costuri". Acestea însumate formează etaloanele de măsură şi de comparaţie cu costurile efective de producţie. Astfel, **costurile standard** devin costuri stabilite în prealabil pe baze ştiinţifice, în funcţie de condiţiile impuse proceselor de producţie.

Structura tipică a unui cost total de producţie (absorbant), calculat după metoda **costurilor standard** cuprinde, de regulă, trei articole principale ale calculaţiei:

- materiale;

- manoperă;

- costuri de regie.

Diferenţele în plus sau în minus, la cele trei articole de calculaţiei, între cheltuielile efective şi cele standard sunt considerate abateri de la condiţiile normale de fabricaţie. Aplicarea metodei constă în:

1. Calculul costurilor standard pe produs;

2. Organizarea sistemului de calcul şi evidenţă a abaterilor de la costurile standard;

3. Urmărirea costurilor de producţie potrivit cerinţelor metodei standard cost.

ABATERILE DE LA COSTURILE STANDARD PENTRU MATERIALE

Sunt două feluri de abateri, şi anume, abateri de **cantitate** sau din consum şi abateri din **diferenţe de preţ**.

Abaterile de la consumurile standard pentru materii prime şi materiale se determină pe baza:

1) documentaţiei de eliberare, cu relaţia:

$A_{CM} = \Delta_{CM} \times P_S$ unde: A_{CM} = valoarea abaterilor din consum;

Δ_{CM} = abaterea cantitativă; P_S = preţul de aprovizionare standard.

2) procedeul debitării cantităţilor de materiale necesare înainte de a fi consumate:

$A_{CM} = (C_E - C_S) \times P_S \times Q$

unde: Q = cantitatea de produse fabricată; C_S = consumul cantitativ standard pe produs; C_E = consumul cantitativ efectiv pe produs.

3) inventarierea zilnică sau la intervale scurte de timp a materialelor rămase neconsumate la locurile de muncă din secţii şi stabilirea pe această bază a consumurilor efective, care se compară cu cele standard.

Abaterile din **diferenţa de preţ** la materiale se pot calcula în două variante:

1) în funcţie de materialele aprovizionate:

$A_{PM} = (P_E - P_S) \times C_J$ unde: A_{PM} = abaterea din diferenţă de preţ la materiale; P_E = preţ unitar efectiv; P_S = preţ unitar standard; C_J = cantitatea de materiale aprovizionată.

2) în funcţie de materialele consumate:

$\Delta_{PM} = (P_E - P_S) \times C_E \times Q$

ABATERILE DE LA COSTURILE STANDARD PENTRU MANOPERĂ

1) abateri de la modul de utilizare a orelor productive (de timp):

$A_T = (t_E - t_S) \times T_{SS} \times Q$

2) abateri de la tariful de salarizare standard (de tarif):

$A_T = (T_{SE} - T_{SS}) \times t_E \times Q$

A_T = abaterea de la eficienţa muncii; t_E = timpul efectiv; t_S = timpul standard; T_{SS} = tariful de salarizare standard; Q = cantitatea de produse fabricată; T_{SE} = tariful de salarizare efectiv.

ABATERILE DE LA COSTURILE DE REGIE STANDARD

1) abateri de la bugetul de cheltuieli;

2) abateri de la capacitatea de producţie;

2) abateri de randament.

TEMA-15 - METODA COSTURILOR DIRECTE
(METODE "FULL COSTING")

Pentru a putea recupera cheltuielile ocazionate de obținerea unui produs, prin cost şi apoi prin prețul de vânzare, costul trebuie determinat cât mai complet şi exact cu putință. Pentru aceasta se utilizează metode de calculație de tip total (full) cunoscute şi sub denumirea de modele absorbante. Să explicităm metodologia acestora, pe baza exemplului următor:

Să presupune că dispuneți de un mic atelier de producție. Fabricația este astfel organizată încât începe pe data de întâi a lunii, iar un prim lot de produse (A), este finalizat pe data de 15, urmând ca cel de-al lot identic (B) să înceapă pe data de 16 şi să se termine pe 31. Aceasta înseamnă că pe data de 15 a lunii avem producție finită care trebuie predată în magazie (gestiune) şi înregistrată în contabilitate. Problema care se ridică este la ce valoare va fi făcut acest lucru. În mod cert, pe data de 15 sunt cunoscute consumurile de materii prime, materialele consumabile, auxiliare, consumul de forță de muncă şi cheltuielile suplimentare generate de acestea, respectiv cheltuielile cu asigurările sociale, protecția socială, asigurările de sănătate ş.a. precum şi eventuala uzură (amortizare) a utilajelor sau a obiectelor de inventar care participă direct la fabricația produselor. Sunt ceea ce se numesc **costuri directe** sau individuale aşa cum au fost definite în tema anterioară, respectiv cele care pot fi identificate sub o formă sau alta pe produsul fabricat, fiind prevăzute în fişa tehnologică. Dar în mod sigur lotul de produse, trebuie să înglobeze în sine, pentru a fi recuperate prin vânzare şi alte cheltuieli precum: iluminatul general sau local al atelierului, consumul tehnologic (şi de gospodărire) al apei reci sau calde, costurile de întreținere şi reparații ale utilajelor, energia termică pentru încălzit, salariile personalului pentru curățenie ca şi materialele utilizate, alte utilități ca, aer comprimat, abur ş.a. Sunt ceea ce se numesc **costuri indirecte** sau comune care vor putea fi cunoscute în parte sau în totalitate doar la finele lunii, neputând fi identificate direct şi pentru care sunt aşteptate, de regulă, facturile furnizorilor sau calculațiile celorlalte compartimente. Toate acestea sunt normalizate pe nomenclatoare aşa cum am constatat deja în tema precedentă. În tabelul de mai jos este considerat un exemplu în acest sens:

Costuri	**Lot A**	**Lot B**	**Lot C**
Materii prime şi materiale care se utilizează la fabricație	100	100	200
Salariile personalului care lucrează efectiv la realizarea produselor (personal direct productiv)	200	200	200
Contribuțiile şi taxele care însoțesc salarizarea acestora	100	100	100
Amortizarea utilajelor pe care se prelucrează produsele	50	50	50
Total costuri directe	**450**	**450**	**550**
Alte costuri	Estimat	Realizat	Realizat
Energie electrică pentru iluminat local şi general	50	100	100
Apă, abur, aer comprimat, energie termică	25	50	50
Reparații şi întreținere scule şi utilaje, ş.a.	25	50	50
Total costuri indirecte	**100**	**200**	**200**
Costuri (cheltuieli) indirecte estimate (repartizate)	50	50	
Costuri (cheltuieli) indirecte realizate (repartizate)	100	100	110
Cost provizoriu de înregistrare (preț de înregistrare)	500		
Cost complet de secție (***costuri directe plus costuri indirecte***)	**550**		**660**

Dat fiind faptul că costurile indirecte sunt de regulă costuri ale perioadei (lună) şi cum în această perioadă se fabrică două loturi identice, costurile indirecte (vezi tema 3) se vor repartiza în mod egal asupra celor două loturi. Dacă cele două loturi nu sunt identice, spre exemplu în locul lotului B, se fabrică lotul C, atunci are loc o operație de repartizare realizată proporțional cu o anumită bază sau criteriu convențional de repartizare, care exprimă cel mai

bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile (cost) de repartizat şi baza de repartizare aleasă. Deci, proporția în care se face repartizarea trebuie astfel stabilită, încât costul fiecărui produs (lot, comandă) să fie afectat cu o cotă parte din cheltuielile (cost) indirecte de producție, care să corespundă cât mai exact consumului real ocazionat de producție. În funcție de particularitățile tehnologiei şi organizării producției din cadrul întreprinderii, drept criterii sau baze de repartizare, pot fi considerate: cheltuielile cu consumul de materii prime şi materiale directe, salariile directe, totalul cheltuielilor de prelucrare, numărul orelor de funcționare a utilajelor etc. Baza de repartizare trebuie să fie aceeaşi ca natură pentru toate produsele asupra cărora se repartizează o anumită categorie de cheltuieli indirecte dintr-o perioadă oarecare de gestiune.
În mod similar, dacă e cazul, repartizarea cheltuielilor generale de administrație (conducere) se face ca şi în cazul precedent, în funcție de o anumită bază sau criteriu de repartizare, care poate să fie una din cheltuielile directe amintite în etapa anterioară, dar, în general, baza de repartizare în acest caz o constituie costul de producție, de secție. Repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra produselor fabricate presupune adăugarea la costul de producție şi a cheltuielilor de desfacere pe care le-au ocazionat, iar în cazul în care identificarea lor pe produs nu este posibilă, ele pot fi repartizate asupra costului produselor respective, proporțional cu greutatea sau volumul produselor livrate sau pe baza altor criterii. Operația de repartizare a costurilor indirecte realizate, în exemplul considerat, de 200 u.m. conduce luând drept baze de repartizare costurile directe (cunoscute), respectiv 450 u.m. pentru produsul A şi 550 u.m. pentru produsul C, la cote de costuri indirecte repartizate de, respectiv 90 u.m. şi 110 u.m. Astfel pentru A, $450:(450 + 550) \times 200 = 90$; pentru B, $550:(450 + 550) \times 200 = 110$

Este posibil ca în funcție de metoda de calcul, **întreg prețul de înregistrare** să fie estimat sau prestabilit în baza unor valori medii anterioare, eventual standard (cu urmărirea abaterilor) şi ca atare să fie provizoriu, dar în toate cazurile acesta se completează cu diferențele de cost (preț) față de costul real calculat. Astfel înregistrarea 345 = 711 (500) la prețul de înregistrare, se completează cu 348 = 711 la diferența de cost (50). Lucrurile sunt valabile şi pentru semifabricate (341) sau produsele reziduale rezultate (346).
Aceasta pentru că la sfârşitul lunii avem deja o privire de ansamblu asupra costurilor cunoscând în totalitate elementele sale şi putem aducem corecțiile necesare cu Δ**C** = CP - CÎ = 550 - 500 = **50 u.m.** Se înțelege că dacă din anumite motive costul real de producție va fi mai mic decât prețul de înregistrare, corecție va trebui făcută prin scădere, respectiv, 711 = 348.

Să presupunem acum că, din anumite motive, lotul al doilea de produse nu a putut fi finalizat, decât în data de 5 a lunii următoare. În aceste condiții întreprinderea realizează producție în curs de execuție (neterminată). O soluție ar putea fi ignorarea acesteia. Dar la finele lunii, prin legea contabilității, profitul sau pierderea sunt stabilite lunar, ca atare toate cheltuielile efectuate pentru lotul 2, nefinalizat, pătrund în contul de rezultate, provocând artificial pierdere. De aceea, este necesară înregistrarea 331 = 711 la finele lunii, la costul de producție al producției în curs de execuție, inventariată şi pentru care cel puțin teoretic trebuie calculat procentual gradul său de finalizare. Imediat la începutul lunii se reia înregistrarea sub forma inversată, respectiv 711 = 331 care nu face altceva decât să elibereze cheltuielile, adică să le transfere asupra perioadei următoare. Ignorarea producției în curs de execuție sau necompletarea prețului de înregistrare cu diferențele de preț va avea ca efect denaturarea pe anumite perioade a rezultatului şi indicatorilor de rentabilitate a întreprinderii. Lucrurile se petrec identic cu producția de imobilizări corporale (722) sau necorporale (721) pentru nevoi proprii, acestea înregistrându-se ca venituri din producția de imobilizări finalizate sau în curs.

Cu toate acestea, un cost "farmacie" nu va putea fi determinat niciodată. Şi chiar în cazul unei calculații perfecte, acesta poate fi invalidat de piață, desigur din mult motive. De aceea, de cele mai multe ori se porneşte invers, de la prețul pieței (prețul produselor similare) şi scăzând un profit rezonabil să rămână un cost de producție în care trebuie neapărat să se încadreze proiectarea şi execuția. Un exemplu complet, este ilustrat în tabelul următor:

	EXPLICATII			ÎNREGISTRARI[1] ÎN:	
	Într-o unitate sunt fabricate două produse A şi B pentru care se cunosc (u.m.):	SECŢIA I Produs A	SECŢIA I Produs B	CONTABILITATEA FINANCIARÂ	CONTABILITATEA DE GESTIUNE (pentru produs A)
1	Producţia în curs de execuţie la începutul lunii (reluarea)	1.000	2.000	**711 = 331**	**921_A = 901** (1.000)
2	Costuri directe de natură salarială inclusiv protecţia şi asigurările sociale	4.000	3.000	**641 = 421** **645 = 431** **645 = 437**	**921_A = 901** (4.000)
3	Costuri directe de natura materiilor prime şi materialelor	5.000	2.000	**600 = 300** **601 = 301**	**921_A = 901** (5.000)
4	Total costuri directe	9.000	5.000	**-**	**-**
5	Costuri indirecte de secţie CGS, CIFU	1.400		**6xx = xyz** (după natură)	**923_I = 901**
6	Bazele de repartizare a costurilor indirecte sunt costurile directe salariale	$1.400 \times \frac{4}{4+3} =$	$1.400 \times \frac{3}{4+3} =$	[1)] înregistrările în contabilitatea de gestiune vor fi urmărite după studierea temelor 6 şi 7	
7	Costuri indirecte de secţie repartizate	800	600	-	**921_A = 923_I** (800)
8	Producţia în curs de execuţie la sfârşitul lunii	1.300	1.100	**331 = 711**	**933_A = 921_A** (1.300)
9	Preţul (costul provizoriu) de înregistrare prestabilit	10.000	6.000	**345 = 711**	**931_A = 902_A** (10.000)
10	Soldul analiticului **921**	"Cheltuielile activităţii de bază"			**921_A** D: 1.000; 4.000; 5.000; 800; **9.500** C: 1.300 **902_A = 921_A** (9.500)
	În **debitul** contului 921 se înregistrează: Cheltuielile directe (cont: 901); Cheltuielile activităţilor auxiliare (cont: 922); Cheltuielile indirecte de producţie (cont: 923); Cheltuielile generale de administraţie (cont: 924); Cheltuieli de desfacere (cont: 925) În **creditul** contului 921 se înregistrează: Costul producţiei în curs de execuţie (cont: 933); Costul efectiv al producţiei finite obţinute (cont: 902)				
11	Soldul analiticului **902**	"Decontări interne privind producţia obţinută"			**902_A** D: 9.500 C: 10.000
	Sold debitor - înreg. negru				
	Sold creditor - înreg. roşu	Compararea costului cu cheltuielile			C: 500
12	Stabilirea şi înregistrarea diferenţelor de preţ (cost)	Δ**C** = CP - CÎ		**348 = 711**	**903_A = 902_A** [500]
13	Preluarea diferenţelor de preţ (cost) asupra producţiei obţinute			Nu are corespondenţă	**931_A = 903_A** [500]
14	Soldul analiticului **931_A**	"Costul producţiei obţinute"			**931_A** D: 10.000; [500]; **9.500**
	În **debitul** contului se înregistrează: costul standard al producţiei finite obţinute (cont: 902); diferenţele de preţ aferente producţiei finite obţinute (cont: 903)				
15	Costul complet de producţie (calculat) rând 1 + 4 + 7 - 8	**9.500**	**6.500**	Se remarcă identitatea dintre calculul costului analitic şi cel contabil	

TEMA-16 - METODA COSTURILOR VARIABILE (METODA "DIRECT COSTING")

Metoda direct costing este o metodă de tip parţial sau limitativ, în sensul că ia în considerare la calculul costului (unitar) numai cheltuielile variabile, cheltuielile fixe fiind scăzute direct din profitul societății.

Să presupunem că ați înființat o unitate de panificație şi vă propuneți să fabricați 20.000 pâini pe care să le desfaceți la prețul pieței. (4.500 lei/buc., pâine de calitatea şi gramajul similar). Să presupunem că cheltuielile cu materiile prime, materialele directe, energia directă, salariile muncitorilor direct productivi, ş.a. sunt în sumă de 45 mil. lei.

Fondul de salarii al conducerii tehnice, cheltuielile legate de administrație şi desfacere (materiale pentru curățenie, consumabile, salariile vânzătorilor ş.a.) sunt de 33,75 mil. lei.

Problema care se ridică, pentru început, este să se determine câte produse (pâini) trebuiesc fabricate pentru a acoperi cel puțin cheltuielile ocazionate.

Dacă analizăm datele exemplului considerat, se observă că prima categorie de cheltuieli (materiile prime, salariile) sunt direct proporționale cu producția fabricată (exemplu consumurile de făină sunt cu atât mai mari cu cât cantitate de pâine fabricată este mai mare).

În ceea ce priveşte a doua categorie de cheltuieli, spre exemplu salariile conducerii, acestea rămân constante cu volumul producției fiind aceleaşi, indiferent de câte pâini se fabrică, modificându-se eventual în timp, acestea sunt considerate costuri fixe (de structură).

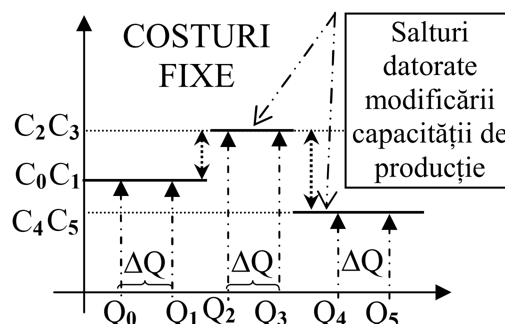
Cu alte cuvinte, tipurile de costuri menționate mai sus, au un comportament diferit în funcție de mărimea volumului producției. Caracterizarea tipurilor de costuri se poate evidenția printr-o relație matematică şi prin prezentare grafică a evoluției, respectiv o funcție: ***C = f (Q)***.

Cât de puternic se modifică costurile cu producția poate fi exprimat printr-un indicator denumit indice de variabilitate, I_V, definit ca raport dintre modificarea procentuală a costurilor şi modificarea procentuală a producție fizice, respectiv:

$$I_V = \frac{\dfrac{C_1 - C_0}{C_0} \times (100)}{\dfrac{Q_1 - Q_0}{Q_0} \times (100)} \quad sau \quad I_V = \frac{\dfrac{\Delta C}{C_0} \times (100)}{\dfrac{\Delta Q}{Q_0} \times (100)}$$

Costurile fixe sau constante reprezintă o funcție constantă *C* în raport cu variabila *Q*, respectiv o funcție de tipul *C = k* (constant). Exemple de astfel de costuri sunt: salariile personalului auxiliar, tehnic şi de conducere, amortizările, iluminatul general, consumul neproductiv de energie şi apă, serviciile telefonice, fax, abonamentele la publicații, activitățile de service, primele de asigurare, chiriile plătite, taxele de salubrizare sau verificare AMC, impozitele pe clădiri, mijloace de transport sau terenuri, în general consumuri care nu se regăsesc direct în componența produsului etc. Variația în timp a acestei funcții prezintă însă salturile aferente modificărilor capacităților de producție.

Variația acestora este prezentată în figura alăturată.



Se înțelege că costul pe unitatea de produs (costul unitar) va avea o variație descrescătoare, datorită împărțirii unei cantități fixe la o cantitate tot mai mare de producție. Pentru costurile fixe indicele de variabilitate este zero datorită faptului că între anumite limite de timp, determinate de modificări nesemnificative ale structurii capacităților de producție costurile nu cresc (*ΔQ = 0*).

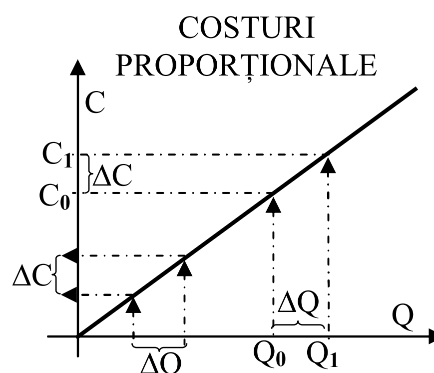
De aceea pentru acest tip de costuri se defineşte un indice de rigiditate sau grad de reacție care exprimă raportul dintre costurile fixe şi costurile totale, înțelese ca sumă între costurile fixe şi cele variabile:

$$I_R = \frac{C_F}{C_T} = \frac{C_T - C_V}{C_T} = 1 - \frac{C_V}{C_T}$$

Deoarece raportul C_V / C_T poate fi minimizat prin reducerea costurilor variabile de tip costuri de personal (munca vie) şi mai puțin prin reducerea costurilor materiale, gradul de rigiditate

exprimă de fapt gradul de mecanizare al unei întreprinderi.
În schimb, costurile variabile cu producția, pot prezenta diferite tipuri modificări, precum:
VARIAȚIA PROPORȚIONALĂ, (sau costuri proporționale) a costurilor cu producția după cum sugerează şi denumirea este aceea care realizează anumite proporții între costuri şi producție, respectiv:

$$\frac{C_0}{Q_0} = \frac{C_1}{Q_1} = \frac{C_2}{Q_2} = ... \frac{C_n}{Q_n} = m\ (ct.) = \frac{C}{Q}$$



Este deci variația care la modificări egale de producție determină modificări egale şi proporționale de costuri, variația fiind constantă pe întreg intervalul.
Acest raport constant între costul producției şi producția fabricată se numeşte cost unitar dacă producția este omogenă şi exprimată în unități fizice (bucăți) sau cost mediu dacă producția este eterogenă (exprimată în unități tehnice kg, m^3, t, - a se vedea tema 1).
Graficul de variație a costurilor proporționale (C) cu producția fabricată (Q) este de fapt o dreaptă de ecuație $C = m \times Q$ ($y = mx$), care trece prin origine pentru că la producție 0 (lipsă fabricație, $Q = 0$) şi costul este $C = 0$. Costul unitar al unei astfel de variații este după cum am văzut constant cu alte cuvinte o dreaptă paralelă cu axa producției. Este tipul cel mai uzual de variație a costurilor. Exemplu de astfel de costuri: consumul de materii prime şi materiale directe pe produs, salariile muncitorilor direct productiv ş.a.
Se demonstrează că indicele de variabilitate al costurilor proporționale este întotdeauna unitar. Într-adevăr, ținând cont de relația de proporționalitate $C = m \times Q$ se poate scrie:

$$I_V = \frac{\frac{\Delta C}{C_0} \times (100)}{\frac{\Delta Q}{Q_0} \times (100)} = \frac{\Delta C}{C_0} \times \frac{Q_0}{\Delta Q} = \frac{C_1 - C_0}{C_0} \times \frac{Q_0}{Q_1 - Q_0}$$

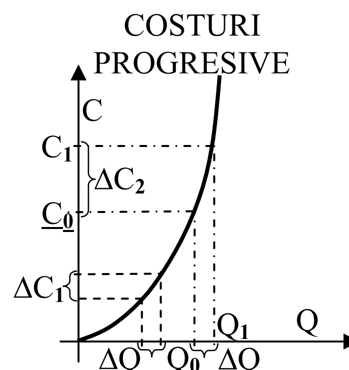
$$= \frac{C_1 - C_0}{C_0} \times \frac{Q_0}{Q_1 - Q_0} = \frac{mQ_1 - mQ_0}{mQ_0} \times \frac{Q_0}{Q_1 - Q_0} = \frac{m(Q_1 - Q_0)}{mQ_0} \times \frac{Q_0}{Q_1 - Q_0} = 1$$

Costul marginal reprezintă sporul necesar de costuri pentru obținerea unei unități suplimentare de produs, el măsoară variația costului total pentru o variație infimă a cantității produse şi are o mare importanță în luarea deciziilor privind mărirea ofertei de produse. Venitul suplimentar ce se poate obține prin vânzarea sporului de producție respectiv trebuie să fie mai mare decât costul suplimentar.

$$C_m = \frac{\Delta C}{\Delta Q}$$

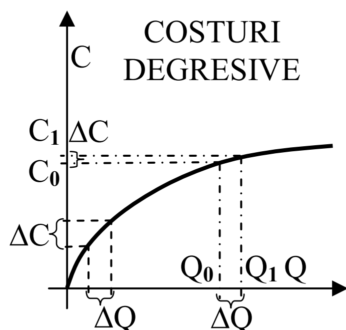
Pentru costurile proporționale se poate scrie: $C_m = \frac{C_0}{Q_0} = m$ În acest caz: $I_V = \frac{\Delta C}{C_0} \times \frac{Q_0}{\Delta Q} = C_m \times \frac{Q_0}{C_0} = 1; \Rightarrow C_m = \frac{C_0}{Q_0} = m$

Cu alte cuvinte costul marginal al costurilor lineare (proporționale) este chiar panta dreptei costurilor, respectiv derivata I a funcției (tangenta).

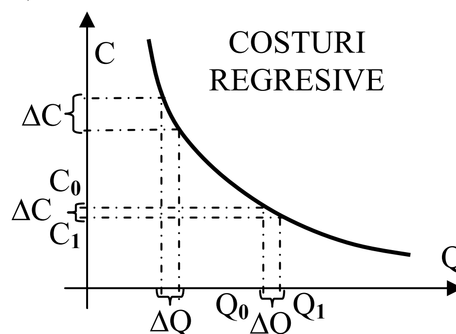


Costurile progresive sunt acele costuri care cresc mai repede decât creşterea producție fizice. Graficul are o alură de parabolă verticală. Datorită faptului că $\Delta C > \Delta Q$ şi pentru că între C şi Q există o relație, de regulă, pătratică rezultă că indicele de variabilitate este supraunitar, $I_V > 1$.
Costurile regresive au un comportament atipic scăzând odată cu creşterea producție. Spre exemplu costurile de elaborare a fontelor şi oțelurilor în cuptoare electrice care înregistrează costuri mari de energie electrică la început când cuptoarele intră

în regim ca apoi acestea să scadă. Indicele de variabilitate, $I_V \neq 1$



Costurile variabile degresive sunt costurile care cresc într-un ritm mai lent decât producția



Pentru rezolvarea problemei vom avea în vedere următoarele relații: (1) D = Q x P_V (Desfacerea, cifra de afaceri sau vânzările, reprezintă produsul dintre prețul de vânzare şi cantitatea vândută)

(2) $C_T = C_V + C_F$ (Costurile totale sunt egale cu suma costurilor variabile şi fixe)

(3) C_V = Q x C_{VU} (Costul variabil este egal cu produsul dintre costul variabil unitar (pe unitate sau bucată) şi cantitatea de produse fabricată şi vândută), astfel că relația 2 devine:

(2) C_T = Q x C_{VU} + C_F şi împreună cu (1) conduc la o soluție care reprezintă cantitate vândută (desfăcută) ce acoperă costul de fabricație, sau Q x P_V = Q x C_{VU} + C_F; de unde

$$Q_E = \frac{C_F}{P_V - C_{VU}}$$

Cantitatea (P_V - C_{VU}) se numeşte contribuția brută unitară şi reprezintă o componentă de profit considerând drept cheltuieli pe produs numai cheltuielile variabile.

Din relația (3) rezultă: C_{VU} = C_V / Q = 45.000.000: 20.000 = 2.250, lei/buc iar $Q_E = \frac{C_F}{P_V - C_{VU}} = \frac{33.750.000}{4500 - 2250} = 15.000$ ceea ce înseamnă că trebuiesc fabricate minimum 15.000 bucăți pentru a acoperi costurile. Într-adevăr veniturile din vânzări la punctul de echilibru sunt: D = P_V x Q_E = 4.500 x 15.000 = 67.500.000 lei, iar costurile:

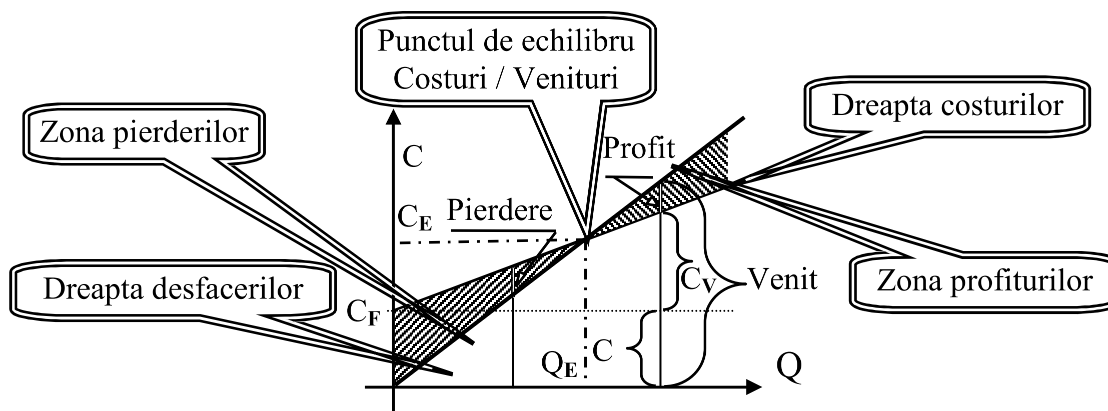
C = C_{VU} x Q_E + C_F = 2.250 x 15.000 + 33.750.000 = 67.500.000 lei

În condițiile în care profitul reprezintă diferența între venituri şi cheltuieli:
P = V – Ch (C) = P_V x Q - (C_F + C_V) = P_V x Q - C_{vu} x Q - C_F (conform relației 1), rezultă
P + C_F = P_V x Q - C_{vu} x Q = Q(P_V - C_{vu}); deci cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează profitul P, este: $Q = \frac{P + C_F}{P_V - Cvu} = \frac{P + C_F}{C_{Bu}}$ (C_{Bu} se numeşte contribuție brută unitară)

Se observă că este vorba de aceiaşi relație în care P = 0.

Punctul în care veniturile sunt egale cu cheltuielile sau cu alte cuvinte cantitatea de produse minimă vândută pentru care profitul este nul, se numeşte **punct de echilibru**.

Problema poate fi ilustrată şi grafic într-un sistem de coordonate costuri (C - axa y) cantități (Q - axa x). Se ține cont că desfacerile (D = P_V x Q) reprezintă o dreaptă care trece prin origine (y = mx) iar costurile (C_T = C_V + C_F = C_{vu} x Q + C_F) reprezintă o dreaptă a cărei ordonată la origine n (y = mx + n) o reprezintă costurile fixe (C_F).



În figura alăturată este prezentată variația costului unitar total al costurilor de tip proporțional

Să avem acum în vedere că afacerea se va dezvolta, astfel că pe o perioadă de gestiune (o lună) se fabrică următoarele sortimente:

sortimentul **A**: pâine neagră 20.000 buc. preț de desfacere 4.500 lei;

sortimentul **B**: pâine intermediară 30.000 buc. preț de desfacere 5.000 lei;

sortimentul **C**: pâine albă 10.000 buc. preț de desfacere 6.000 lei;

Se colectează următoarele cheltuieli variabile: cheltuieli cu materiile prime, materialele, energia, salariile muncitorilor productivi, pentru:

produsul **A**: 45.000.000 lei; produsul **B**: 69.000.000 lei; produsul **C**: 66.000.000 lei;

Se colectează următoarele cheltuieli fixe: cheltuieli legate de conducere şi administrație, respectiv, 90.000.000. lei;

Să se determine câte produse din fiecare tip trebuiesc fabricate pentru a se acoperi cheltuielile totale ale unității precum şi alți indicatori. Calculele sunt redate în tabelul următor:

Date cunoscute				
Explicație	Produse fabricate			TOTAL
	A Pâine neagră	B Pâine intermediară	A Pâine albă	
Cantitate (Q) (buc.)	20.000	30.000	10.000	60.000
Preț de vânzare (P_V)	4.500	5.000	6.000	
Costuri variabile (C_V)	45.000.000	69.000.000	66.000.000	180.000.000
Costuri fixe (C_F)				90.000.000
Date calculate				
Costuri totale ($C_T = C_V + C_F$)				270.000.000
Venituri din vânzări sau Cifra de afaceri ($C_A = Q \times P_V$)	20.000 × 4.500 = 90.000.000	30.000 × 5.000 = 150.000.000	10.000 × 6.000 = 60.000.000	300.000.000
Costul variabil unitar ($C_{VU} = C_V : Q$) (lei)	45 mil. **:** 20.000 = 2.250	69 mil.**:** 30.000 = 2.300	66 mil.**:** 10.000 = 6.600 lei	
Contribuția brută ($C_{BU} = P_V - C_{VU}$)	4.500 - 2.250 = 2.250 lei	5.000 - 2.300 = 2.700 lei	6.000 - 6.600 = - 600 lei	
Profit ($C_A - C_T$)				30.000.000

Punctul de echilibru (pragul de rentabilitate) reprezintă cantitatea de produse care trebuie fabricată şi vândută astfel ca întreprinderea să-şi acopere toate cheltuielile fără a obține profit cu alte cuvinte punctul în care veniturile sunt egale cu cheltuielile. Formula de calcul, dacă avem în vedere un singur tip de produse a fost dedusă în exemplul anterior:

$$Q_E = \frac{C_F}{P_V - C_{VU}} = \frac{C_F}{C_{BU}}$$

În cazul în care se fabrică mai multe produse: $Q_E = \dfrac{C_F}{P_V - C_{VU}} = \dfrac{C_F}{\overline{C_{BU}}}$; $\overline{C_{BU}}$ fiind contribuția brută unitară medie. În cazul problemei:

$\overline{C_{BU}} = \dfrac{C_{BT}}{\sum qj} = \dfrac{120.000.000}{20.000 + 30.000 + 10.000} = 2.000\ lei$; astfel că punctul de echilibru este:

$Q_E = \dfrac{C_F}{\overline{C_{BU}}} = \dfrac{90.000.000}{2.000} = 45.000\ buc.$ Deci întreprinderea trebuie să fabrice în total 45.000 de produse pentru ca pierderea să fie nulă.

Pentru a determina câte produse din fiecare tip trebuiesc fabricate se calculează structura producției, respectiv ponderea fiecărui produs în total producției calculând coeficienții de structură după procedeul cifrelor relative de structură.

$G_A = \dfrac{q_A}{\sum qj} = \dfrac{20.000}{60.000} = \dfrac{1}{3}$ $G_C = \dfrac{q_C}{\sum qj} = \dfrac{10.000}{60.000} = \dfrac{1}{6}$ $G_B = \dfrac{q_B}{\sum qj} = \dfrac{30.000}{60.000} = \dfrac{1}{2}$

Se extrapolează structura producției la nivelul punctului de echilibru:

$Q_{EA} = G_A \times Q_E = \dfrac{1}{3} \times 45.000 = 15.000\ buc.$

$Q_{EB} = G_B \times Q_E = \dfrac{1}{2} \times 45.000 = 22.500\ buc.$

$Q_{EC} = G_C \times Q_E = \dfrac{1}{6} \times 45.000 = 7.500\ buc.$

Total = 45.000 buc.

Verificare:
Desfacere A: 15.000 x 4.500 = 67.500.000
Desfacere B: 22.500 x 5.000 = 112.500.000
Desfacere C: 7.500 x 6.000 = 45.000.000
Total venituri: = 225.000.000 lei

Cheltuieli (variabile) pentru produsul A:	15.000 x 2.250 = 33.750.000
Cheltuieli (variabile) pentru produsul B:	22.500 x 2.300 = 51.750.000
Cheltuieli (variabile) pentru produsul C:	7.500 x 6.600 = 49.500.000
Total cheltuieli variabile:	= 135.000.000 +
cheltuieli fixe:	90.000.000
Total cheltuieli:	225.000.000

FACTORUL DE ACOPERIRE

Este un indicator care arată cu câte procente participă fiecare produs la acoperirea cheltuielilor şi obținerea profitului. Cu cât un produs are factorul de acoperire mai mare, cu atât este mai rentabil, deci trebuie orientată fabricația către acel produs.

Relația factorului de acoperire reprezintă raportul dintre contribuția brută totală a uni produs şi desfacerea produsului.

$F_{aj} = \dfrac{C_{Bj}}{Dj} \times (100) = \dfrac{Q(P_{Vj} - C_{VUj})}{Q \times P_{Vj}} = \dfrac{P_{Vj} - C_{VUj}}{P_{Vj}} = 1 - \dfrac{C_{VUj}}{P_{Vj}}$; $F_{aA} = 0{,}5 \quad (50\ \%)$; pentru A

$F_{aB} = 0{,}54 \quad (54\ \%)$; $F_{aC} = -0{,}1 \quad (-10\ \%)$; pentru B, respectiv C.

În concluzie produsul B (pâine intermediară) participă în proporția cea mai mare la obținerea profitului, în timp ce produsul C nu participă la realizarea profitului ci îl consumă.

Se preferă ca în perspectivă, din punct de vedere managerial să fie eliminat din nomenclator.

Dacă există motive subiective legate de comportamentul clienților care cumpără simultan şi produsul B se va acționa în direcția reducerii costului.

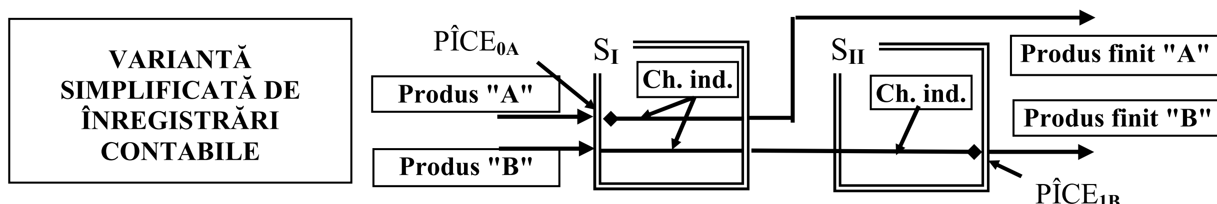
COEFICIENTUL DE SIGURANȚĂ DINAMIC

Este un indicator care exprimă în valori absolute cu cât poate scădea producția şi desfacerea ca întreprinderea să ajungă la punctul de echilibru.

S = D - d = 300.000.000 - 225.000.000 = 75.000.000 lei

TEMA-17 - APLICATII REPREZENTATIVE

1. O societate fabrică două (sortimente de) produse **A** şi **B**. Produsul **A** se fabrică numai în Secția **I** iar produsul **B** în Secția **I** şi **II**. Se cunosc datele: cheltuieli directe, cheltuieli de secție S_I şi S_{II} (indirecte de producție), cheltuieli de administrație, preț prestabilit (de înregistrare, respectiv costul standard), producția în curs de execuție la începutul şi finele perioadei (lunii), bazele de repartizare a cheltuielilor indirecte (de producție), respectiv, cheltuielile directe, conform datelor din tabel.
Să se determine costurile de producție şi să se efectueze înregistrările contabile de gestiune aferente.



	EXPLICAȚII	A	B	A	B	Conturi
1	Cheltuieli directe	200	100	921_A = 901 **200**	921_B = 901 **100**	**921_A**
2	Chelt. indirecte S_I	60		$923S_I$ = 901 **60**		**200** |
3	***Chelt. indirecte repartizate în S_I***	$60 \times \frac{200}{100+200}$ 40	$60 \times \frac{100}{100+200}$ 20	921_A = $923S_I$ **40**	921_B = $923S_I$ **20**	**40** | **10** | **250** = | = **921_B** **100** |
4	Chelt. indirecte S_{II}	90		-	$923S_{II}$ = 901 **90**	**20** | **10**
5	***Chelt. indirecte repartizate în S_{II}***	-	90	-	921_B = $923S_{II}$ **90**	**90** | **200** = | =
6	Chelt. de adm.	50		924 = 901 **50**		**902_A**
7	***Chelt. de adm. rep.***	-	-	(de regulă, nu se repartizează)		**250** | **225**
8	PICE$_0$ (inițială)	10	-	921_A = 933_A **10**	-	| **25**
9	PICE$_1$ (finală)	-	10	-	933_B = 921_B **10**	= | =
10	Cost standard	225	225	931_A = 902_A **225**	931_B = 902_B **225**	**902_B**
11	***Chelt. efective (921)***			902_A = 921_A **250**	902_B = 921_B **200**	**200** | **225**
12	***Abateri (903)***			903_A = 902_A **25**	903_B = 902_B **25**	| **25**
13	***Cost de producție Rd.1 + Rd.3 + Rd.7 + Rd.8 - Rd.9*** **(vezi şi sinteze 2-3)**	**250**	**200**	931_A = 903_A **25** **931_A** **225** | **25** | **250** |	931_B = 903_B **25** **931_B** **225** | **25** | **200** |	= | = **903_A** **25** | **25** **903_B** **25** | **25**

2. Cifra de afaceri a unei întreprinderi este de 900.000 lei, costurile variabile 400.000 lei, costurile fixe 370.000 lei, cantitatea de produse vândută 50.000 unități cantitative (u.c.).
Care este punctul de echilibru şi factorul de acoperire?

a) 30.000 u.c. şi 41,11%; b) 40.000 u.c. şi 55,56%; c) 30.000 u.c. şi 26,00%; d) 37.000 u.c. şi 26.00%; e) 37.000 u.c. şi 55,56%.

Rezolvare:

Aceasta este o problemă de calcul al costului unitar prin metoda direct costing. **Metoda direct costing calculează costul unitar luând în considerare numai costurile variabile (materii prime, materiale directe, salarii directe etc.), costurile fixe (costuri generale de secţie sau de administraţie) scăzându-le direct din profit.**

Din aceste motive este folosită mai mult pentru calculul unor indicatori care rezultă din aceste presupuneri de altfel nu foarte îndepărtate de realitate.

Costul variabil unitar este raportul dintre costurile variabile şi cantitatea de produse obţinută:

$$C_{vu} = \frac{C_V}{q} = \frac{C_V}{Q} \ (1);$$

unde Q este cantitatea totală de produse fabricate (dacă se fabrică mai multe tipuri de produse).

Împărţirea costurilor în costuri fixe şi variabile conduce la relaţia evidentă:

$C_T = C_F + C_V$ (costurile totale reprezintă suma costurilor fixe şi variabile)

În acelaşi timp desfacerea, (egală cu încasările sau cu cifra de afaceri) presupune o relaţie lineară între preţ şi producţia vândută (desfacerea este produsul preţului de vânzare cu cantitatea produsă presupusă vândută)

$D = V = C_A = P_V \times Q$.

În aceste condiţii profitul este diferenţa între venituri şi cheltuieli:

$P = V – Ch\ (C) = P_V \times Q - (C_F + C_V) = P_V \times Q - C_{vu} \times Q - C_F$ (conform relaţiei 1), sau

$P + C_F = P_V \times Q - C_{vu} \times Q = Q(P_V - C_{vu})$;

Rezultă cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează profitul P, respectiv:

$$Q = \frac{P + C_F}{P_V - Cvu} = \frac{P + C_F}{C_{Bu}}$$

relaţie foarte importantă pentru teoria costurilor (C_{Bu} se numeşte contribuţie brută unitară).

Punctul de echilibru este punctul unde veniturile sunt egale cu cheltuielile sau cu alte cuvinte cantitatea de produse (la echilibru) minimă vândută pentru care profitul este nul.

Dacă P = 0, relaţia devine: $Q_E = \frac{C_F}{P_V - Cvu} = \frac{C_F}{C_{Bu}}$

În cazul problemei: $P_V = \frac{C_A}{Q} = \frac{900.000}{50.000} = 18 \text{ lei/buc}$, iar costul variabil unitar

$$C_{vu} = \frac{C_V}{q} = \frac{C_V}{Q} = \frac{400.000}{50.000} = 8 \text{ lei/buc.} \quad \text{şi } Q_E = \frac{370.000}{18 - 8} = 37.000 \text{ buc.}$$

Factorul de acoperire ilustrează în procente cu cât participă un produs dintr-un nomenclator la realizarea profitului, ca raport dintre contribuţia brută totală şi desfacere.

$$F_A = \frac{C_{BT}}{D(C_A)} = \frac{C_{Bu} \times Q}{D(C_A)} = \frac{10 \times 50.000}{900.000} = 0,5556\ (55,56\ \%)$$

Problema poate fi ilustrată şi grafic într-un sistem de coordonate costuri (C - axa y) cantităţi (Q - axa *x*). Se ţine cont că desfacerile ($D = P_V \times Q$) reprezintă o dreaptă care trece prin origine (y = m x) iar costurile ($C_T = C_V + C_F = C_{vu} \times Q + C_F$) reprezintă o dreaptă a cărei ordonată la origine n (y = m x + n) o reprezintă costurile fixe (C_F). (vezi tema teoretică)

TEMA-18 - TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Cheltuielile fixe sunt, de regulă, cheltuielile care:
Răspuns: *Rămân relativ constante cu modificarea volumului fizic al producției realizate*

2. În debitul contului 924 "Cheltuieli generale de administrație" se înregistrează:
Răspuns: *Cheltuielile (dublu indirecte) de administrație a întreprinderii*

3. Cheltuielile variabile sunt, de regulă, cheltuielile care:
Răspuns: *Îşi modifică nivelul total odată cu modificarea volumului fizic al producției realizate*

4. În debitul contului 925 "Cheltuieli de desfacere" se înregistrează:
Răspuns: *Cheltuielile de manipulare, depozitare şi conservare*

5. Relația de calcul: $C_{BU} = P_V - Ch_{VU}$, în care P_V reprezintă prețul de vânzare, şi Ch_{VU} cheltuielile variabile unitare, ilustrează în Contabilitatea de gestiune (metoda Direct Costing):
Răspuns: *Marja pe costuri variabile sau contribuția brută unitară*

6. Raționamentul *"producția fiecărei secții evaluată în funcție de costul său unitar este egală cu cheltuielile inițiale ale secției producătoare, la care se adăugă prestațiile primite de la celelalte secții evaluate în funcție de costul lor unitar"*, serveşte în Contabilitatea de gestiune, procedeului:
Răspuns: *algebric*

7. Relația de calcul: C_A - C_{AE}, în care C_A reprezintă cifra de afaceri, C_{AE} reprezintă cifra de afaceri la pragul de rentabilitate, ilustrează în Contabilitatea de gestiune (metoda Direct Costing):
Răspuns: *Intervalul de siguranță*

8. Formula contabilă: 922 $_{CT}$ = 922 $_{ST}$ serveşte în Contabilitatea de gestiune procedeului:
Răspuns: *Reiterării*

9. Relația de calcul: $\frac{C_A - C_{AE}}{C_A}$, în care C_A reprezintă cifra de afaceri, C_{AE} cifra de afaceri la pragul de rentabilitate, ilustrează în Contabilitatea de gestiune (metoda Direct Costing):
Răspuns: *Coeficientul de siguranță dinamic*

10. Relația de calcul: $Cota_J = \frac{Ch_{IND.}}{\sum B_j} \times B_j = K_s \times B_j$, ilustrează în Contabilitatea de gestiune procedeul:
Răspuns: *Suplimentării, în forma clasică (a coeficientului unic)*

11. Relația de calcul a costului de producție al unui obiect de calculație J (Produs, Lucrare, Serviciu): $C_{PJ(P,L,S)} = \sum Ch.(J)_i = \sum Ch._{DIR.(J)} i + \cot ă\ (J) \sum Ch._{IND.PROD.} i$, în care

"i" sunt articole de calculaţie (exemplu: materii prime şi materiale, salarii, amortizări ş.a.), ilustrează în Contabilitatea de gestiune:

Răspuns: *Procedeul suplimentării*

12. Relaţia de calcul: $Q = \frac{C_F + P_R}{P_V - Ch_{VU}} = \frac{C_F + P_R}{C_{BU}}$, în care P_R reprezintă profitul, P_V preţul de vânzare, C_F costurile fixe şi Ch_{VU} cheltuielile variabile unitare, ilustrează în Contabilitatea de gestiune (metoda Direct Costing):

Răspuns: *Cantitatea de produse fabricată şi vândută care realizează profitul dorit*

13. Relaţia de calcul: $Cota_J = Ch_{IND.} \times \frac{B_j}{\sum B_j} = Ch_{IND} \times G_j$ ilustrează în Contabilitatea de gestiune procedeul:

Răspuns: *Suplimentării, în forma cifrelor relative de structură (a ponderilor)*

14. Relaţia de calcul: $S_A = C_F \times \left(1 - \frac{N_r}{N_n}\right)$, în care C_F sunt costurile fixe; N_r este nivelul real (realizat) al activităţii; N_n este nivelul normal (planificat) al activităţii, ilustrează în Contabilitatea de gestiune, costul:

Răspuns: *Subactivităţii*

15. Relaţia de calcul a costului unitar de producţie al unei comenzi: $C_{US} = \frac{\sum_{P=1}^{K}(C_U \times q)_P + (\sum_{X=1}^{N} CH_{DX} + \sum_{Y=1}^{M} CH_{INDY}) \times a}{Q}$, în care în care: C_U - reprezintă costul unitar; CH_{DX} - reprezintă cheltuielile directe; CH_{INDX} - reprezintă cheltuielile indirecte; Q - reprezintă cantitatea de produse finite obţinută; X şi Y - reprezintă articolele de calculaţie; S - reprezintă secţiile de producţie, q - reprezintă consumul specific; P - reprezintă piese, repere, subansamble sau semifabricate; a - reprezintă operaţii de asamblare, ilustrează în Contabilitatea de gestiune, metoda:

Răspuns: *Metoda pe comenzi, varianta "cu semifabricate"*

TESTE GRILĂ EXAM VIEW

1) MULTIPLE CHOICE (ALEGERE MULTIPLĂ)

Care dintre următorii indicatori, nu este specific metodei Direct Costing?

a) Pragul de rentabilitate;
b) Intervalul de siguranţă;
c) Factorul de acoperire;
d) Costul subactivităţii;
e) Coeficientul de siguranţă dinamic;

RĂSP.: d) DIF.: uşor REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III

2) MATCHING (CORESPONDENȚĂ)

Sunt date următoarele procedee, metode şi trăsături definitorii ale acestora din contabilitatea de gestiune:

1	Procedeul suplimentării	**A**	Consideră întreprinderea ca un ansamblu de centre de producție pentru care se determină costul pe oră / maşină aferent.
2	Procedeul celor mai mici pătrate	**B**	Utilizează clasificarea cheltuielilor în funcție de comportamentul lor față de volumul fizic al producției în cheltuieli variabile şi cheltuieli convențional constante.
3	Procedeul reiterării	**C**	Structura costului de producție conține trei articole principale de calculație: materiale, manoperă, costuri de regie.
4	Procedeul diviziunii simple	**D**	Repartizarea cheltuielilor indirecte
5	Procedeul restului	**E**	Se aplică la fabricația unui singur sortiment de produse care nu prezintă producție în curs de execuție la sfârşitul perioadei;
6	Metoda globală de calculație a costurilor	**F**	Deducerea valorii produselor secundare
7	Metoda de calculație a costurilor pe comenzi	**G**	Evaluarea şi calcularea costurilor privind producția de fabricație interdependentă
8	Metoda standard - cost	**H**	Se aplică la fabricația individuală sau de serie care prezintă producție în curs de execuție la sfârşitul perioadei;
9	Metoda direct costing	**I**	Delimitarea cheltuielilor de producție în variabile şi fixe
10	Metoda T.H.M.	**J**	Calculul costului pe unitatea de produs

Să se stabilească trăsătura caracteristică corectă a fiecărui procedeu (metodă).

RĂSP.: **DIF.:** greu **REF.:** **SINTEZE - Vol. III; Cap. III**

1 = **D**
2 = **I**
3 = **G**
4 = **J**
5 = **F**
6 = **E**
7 = **H**
8 = **C**
9 = **B**
10 = **A**

3) NUMERIC RESPONSE (RĂSPUNS NUMERIC)

Ponderea cheltuielilor variabile în costul unui produs este de 80 %. Cantitatea fabricată creşte cu 25 %. Să se calculeze cu cât se modifică costul produsului.

RĂSP.: - 4,0 % **DIF.:** **greu** **REF.:** **SINTEZE - Vol. III; Cap. III**

Explicaţie: $C_{U1} - C_{U0} = C_{\underline{VU1}} + C_{FU1} - C_{\underline{VU0}} - C_{FU0} = C_{FU1} - C_{FU0} = = \frac{C_{F1}}{Q_1} - 0{,}2 \times C_{U0} =$ $\frac{C_{F0}}{1{,}25 \times Q_0} - 0{,}2 \times C_{U0} = \frac{C_{FU0}}{1{,}25} - 0{,}2 \times C_{U0} = \frac{0{,}2 \times C_{U0}}{1{,}25} - 0{,}2 \times C_{U0} = 0{,}2 \times C_{U0} \times \frac{1-1{,}25}{1{,}25}$;

şi în final: $\frac{C_{U1} - C_{U0}}{C_{U0}} = -\frac{0{,}2 \times 0{,}25}{1{,}25} = -0{,}04 = -4{,}0\ \%$

Notă: Costul unitar C_U scade (-) întotdeauna cu creşterea producţie Q datorită costurilor fixe C_F care se împart la o producţie mai mare în timp ce C_{VU} rămâne constant.

	Indice $_0$ (înainte de creştere)	**Indice** $_1$ (după creştere)
1	$C = C_V + C_F$ (Costurile se împart la Q)	
2	$\frac{C_0}{Q_0} = \frac{C_{V0}}{Q_0} + \frac{C_{F0}}{Q_0}$	$\frac{C_1}{Q_1} = \frac{C_{V1}}{Q_1} + \frac{C_{F1}}{Q_1}$
3	$C_{U0} = C_{VU0} + C_{FU0}$	$C_{U1} = C_{VU1} + C_{FU1}$
4	C_{VU0}	$C_{VU1} = C_{VU0}$
5	C_{F0}	$C_{F1} = C_{F0}$
6	$C_{VU0} = 80\ \%\ C_{U0}$	$C_{VU1} = 80\ \%\ C_{U0}$
7	$C_{FU0} = 20\ \%\ C_{U0}$	
8	Q_0	$Q_1 = 125\ \%\ Q_0$

4) COMPLETION (COMPLETARE)

Metoda de calculaţie a costurilor de producţie Direct - costing este cunoscută şi sub denumirea de **Metoda costurilor ....**

RĂSP.: **variabile** **DIF.:** **uşor** **REF.:** **SINTEZE - Vol. III; Cap. III**

5) TRUE/FALSE (ADEVĂRAT/FALS)

Contabilitatea de gestiune se organizează de către administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenţei tehnico-operative proprii.

RĂSP.: **Adevărat** **DIF.:** **uşor** **REF.:** **SINTEZE - Vol. III; Cap. III**

6) YES/NO (DA/NU)

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculaţie (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcţie, centru etc.) încă din momentul efectuării lor şi ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

RĂSP.: **nu** **DIF.:** **uşor** **REF.:** **SINTEZE - Vol. III; Cap. III**

7) SHORT ANSWER (RĂSPUNS SCURT)

În ce constă concepția de bază a metodei costurilor standard (Standard - Cost)?

RĂSP.: **DIF.: medie** **REF.: SINTEZE - Vol. III; Cap. III**

Concepția de bază a metodei standard cost constă în stabilirea cu anticipație a costurilor directe de producție (materiale, manoperă etc.) care sunt denumite "standarde" şi a costurilor indirecte (costuri comune ale secțiilor, costurile generale ale întreprinderii şi cheltuieli de desfacere) denumite "bugete de costuri". Acestea însumate formează etaloanele de măsură şi de comparație cu costurile efective de producție. Astfel, **costurile standard** devin costuri stabilite în prealabil pe baze ştiințifice, în funcție de condițiile impuse proceselor de producție.

Structura tipică a unui cost total de producție (absorbant), calculat după metoda **costurilor standard** cuprinde, de regulă, trei articole principale ale calculației:

materiale; manoperă; costuri de regie.

Diferențele în plus sau în minus, la cele trei articole de calculației, între cheltuielile efective şi cele standard sunt considerate abateri de la condițiile normale de fabricație. Aplicarea metodei constă în:

1. Calculul costurilor standard pe produs;

2. Organizarea sistemului de calcul şi evidență a abaterilor de la costurile standard;

3. Urmărirea costurilor de producție potrivit cerințelor metodei standard cost.

8) ESSAY (ESEU)

Să se determine relația "Pragului de rentabilitate".

Răspuns:

Împărțirea costurilor (cheltuielilor) în **costuri** (cheltuieli) **variabile** (operaționale) şi **fixe** (de structură, ale perioadei) conduce la următorul model matematic simplu dar sugestiv:

(1) $C_A = Q \times P_V$ (Desfacerea, cifra de afaceri sau veniturile din vânzări, reprezintă produsul dintre cantitatea fabricată şi vândută şi prețul de vânzare)

(2) $C_T = C_V + C_F$ (Costurile totale sunt egale cu suma costurilor variabile şi fixe)

(3) $C_V = Q \times C_{VU}$ (Costul variabil este egal cu produsul dintre cantitatea de produse fabricată şi vândută şi costul variabil unitar - pe unitate fizică de produs, bucată, lot),

(4) $P_R = C_A - C_T$ (profitul reprezintă diferența între veniturile din vânzări sau cifra de afaceri şi costurile efectuate).

Înlocuind în această relație, C_A din relația (1) şi C_T din relația (2) se obține cantitatea fabricată (5) care realizează profitul dat: $P_R = Q \times P_V - Q \times C_{VU} - C_F$

$$(5)\quad Q = \frac{C_F + P_R}{P_V - C_{VU}} \qquad (6)\quad Q = \frac{C_F + P_R}{C_{BU}} \qquad (7)\ C_F + P_R = Q \times C_{BU} = C_B$$

Cantitatea (P_V - C_{VU}) se numeşte contribuție brută (marjă pe costuri variabile) unitară şi se notează cu C_{BU} şi are caracter de rezultat (parțial) unitar deoarece consideră drept cheltuieli pe produs numai cheltuielile variabile (după cum se observă conține însă şi părți din cheltuielile fixe).

Dacă în relația (5) facem ca profitul să fie nul ($P_R = 0$), se obține cantitatea minim fabricată şi vândută, $\boldsymbol{Q_E}$ care acoperă costurile (6), cu alte cuvinte:

cantitatea de produse care trebuie fabricată şi vândută astfel încât firma (întreprinderea) să-şi acopere toate cheltuielile fără a obține profit, se numeşte ***punct de echilibru, prag de rentabilitate, punct critic*** *sau* ***punct mort (Break - Even Point)****.*

$$(8) \quad Q_E = \frac{C_F}{C_{BU}} = \frac{C_F}{P_V - C_{VU}}$$

SCORING RUBRIC (Tabel de punctaj)	
9 - 10	**Relaţia este corectă şi explicaţiile sunt complete**
7 - 8	**Relaţia este corectă şi explicaţiile sunt incomplete**
5 - 6	**Relaţia este incorectă dar explicaţiile sunt complete**
3 - 4	**Relaţia este incorectă şi explicaţiile sunt greşite**

BIBLIOGRAFIE MINIMALĂ:

1. **Aurelian - Lucian Popescu, Virgil Băluță,** *„Metode de calculație şi analiză a costurilor"*, **Editura Fundației România de Mâine, Bucureşti, 2005.**

BIBLIOGRAFIE SUPLIMENTARĂ:

1. CĂLIN OPREA, GHEORGHE CÂRSTEA, – „Contabilitate de gestiune şi calculația costurilor„ Editura Atlas Press 2003, Bucureşti: pag. 90 ÷ 155.
2. Popescu, Lucian: ***„Cost versus preț în contabilizarea producției finite",*** Revista „Tribuna Economică" nr. 6 / februarie, pag. 35 - 38; 43 - 44, Bucureşti, 2001;
3. Popescu, Lucian: ***„Full cost versus direct costing în contabilitatea românească",*** Revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 5 / mai, pag. 18 - 29, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2001;
4. Popescu, Lucian: ***„Modele integrate de înregistrări contabile",*** Revista „Gestiunea şi contabilitatea firmei" nr. 7 / iulie, pag. 54 - 64, Editura Tribuna Economică, 2001;
5. ***** Legea contabilității nr. 82/1991 modificată prin Legea nr. 420/2004 (publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 993 din 28/10/2004) şi republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 14/01/2005.
6. ***** MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE, Ordinul 1.752, privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene şi reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene. Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.080 din 30 noiembrie 2005.
7. ***** MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE, Ordinul nr. 2.001/2006 privind modificarea şi completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 994 din data de 13.12.2006.

---

[1] Hotărârea Guvernului nr.704/1993 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr.303 bis din 22/12/1993, în prezent abrogată.

[2] Ministerul Finanțelor Publice, **Ordinul nr. 94 / 2001** pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internațională – publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 85 / 20/02/2001.

[3] Ministerul Finanţelor Publice, **Ordinul nr. 306 / 2002** pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, – publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 279 bis din 25/04/2002.

[4] Ministerul Finanţelor Publice, ***Ghid de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate***, Bucureşti, 2001.

[5] Ministerul Finanţelor Publice, **Ordinul nr. 1752 / 2005,** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene - publicat în Monitorul Oficial al României, nr. Partea I nr. 1.080 bis din 30/11/2005.

[6] **Ordinul MFP nr.** 1826 publicat în M.Of. nr. 23 din data de 01/12/2004.

[vii] Fără a fi preluate în totalitate vezi Mihai Epuran, Valeria Băbăiţă, Corina Grosu, Contabilitate şi control de gestiune, Editura Economică 1999.

[viii] Partenie D, Atanasiu Pop, Contabilitatea de gestiune în industrie, Editura Intelcredo Deva - 1997, pag.167.

[ix] Partenie Dumbravă, Atanasiu Pop, Contabilitatea de gestiune în industrie, Editura Intelcredo Deva 1997, pg.13

[x] Şi în materialul de faţă sunt prezentate discuţii pe marginea unor astfel de cazuri (de exemplu 345 = 711).

[xi] a se vedea articolul **"Full cost versus Direct costing ... "** în **Tribuna Economică nr. 3 / 2001**

[xii] **cităm** "utilizarea conturilor din această clasă nu este obligatorie" care trebuie înţeles ca "utilizarea regulilor de funcţionare sau semnificaţia conturilor din această clasă, în forma enunţată, nu este neapărat obligatorie"

[xiii] **Legea contabilităţii nr. 82/1991** modificată prin Legea nr. 420/2004 (publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 993 din 28/10/2004) şi republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48 din 14/01/2005, art.1.

[xiv] **Ordinul M.F.P. nr. 1826/2005** pentru aprobarea „Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune" publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 23 din 12/01/2004.

[xv] **Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005,** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene.

[xvi] **Contul 4427**, TVA colectată, nu are relevanţă în expunerea de faţă.

[xvii] A se vedea şi articolul **Metode de evaluare a producţiei în curs de execuţie** din revista Gestiunea şi contabilitatea firmei nr. 8/2006, autori dr. Constanţa Iacob şi dr. Maria Sandu.

[xviii] **Legea contabilităţii nr. 82/1991** republicată în M.Of. nr. 629 din 26/08/2002, art. 18. (1) - în contabilitate profitul sau pierderea se stabileşte lunar, cumulat de la începutul anului.

[xix] Oprea Călin, Gheorghe Cârstea, Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor, Editura Atlas Press, Bucureşti -2003, pag.127.

[xx] Webster's Encyclopedic Unabridged Dictionary of the English Language, NY, Gramercy Books, 1994.

[xxi] Robbins, Stephen - Management, Third Edition, Englewood Cliffs, NJ., Prentice-Hall, 1991.

[xxii] OMFP nr. 1826 publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 023 din data de 01/12/2004, pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune.

[xxiii] OMFP nr. 1752 / 2005, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene - publicat în Monitorul Oficial al României, nr. Partea I nr. 1.080 bis din 30/11/2005.

[xxiv] Călin Oprea, Gheorghe Cârstea: „Contabilitate de gestiune şi calculaţia costurilor„ Editura Atlas Press, Bucureşti - 2003;